



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

2013

**TERESA MATOS
DA SILVA**

**IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA
EXTERNA – ÓTICA DO AUDITOR INTERNO**



Universidade de Aveiro Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro

2013

**TERESA MATOS
DA SILVA**

**IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA
EXTERNA – ÓTICA DO AUDITOR INTERNO**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica da Doutora Helena Coelho Inácio e do Doutor João Francisco Carvalho de Sousa, Professores Adjuntos do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

O júri

Presidente

Prof. (a) Doutora Graça Maria do Carmo Azevedo
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração
de Aveiro

Arguente Principal

Prof. Doutor Ilídio Tomás Lopes
Professor Auxiliar do Instituto Universitário de Lisboa

Orientadora

Prof. (a) Doutora Helena Coelho Inácio
Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração
de Aveiro

Agradecimentos A ti querida mãe, porque estiveste sempre aqui para mim com todo o amor e carinho que só tu sabes transmitir, apoiando-me incondicionalmente em tudo.

A ti avó querida, que embora já não te encontres no meio de nós, acreditaste sempre em mim, nunca deixando de me incentivar para alcançar todos os meus objetivos.

A ti irmão, que sempre estiveste aqui para me ajudar e entusiasmar a continuar.

À minha orientadora Doutora Helena Inácio e ao meu coorientador Doutor João Sousa, que sempre me orientaram durante estes meses, com o maior esforço e dedicação.

Muito obrigado a todos.

Palavras-chave

Auditoria interna, auditor interno, Auditoria externa, auditor externo, coordenação, relacionamento, informação e honorários.

Resumo

Ao longo dos últimos anos, dada a crescente exigência na fiabilidade da informação financeira tem vindo a crescer o papel da Auditoria Interna nas empresas, existindo vários pontos de atuação comuns entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa.

Com o objetivo de analisar de que forma os auditores internos e externos se relacionam e coordenam as suas atividades, efetuamos uma revisão bibliográfica, tendo por base alguns estudos empíricos já realizados. Analisámos também, de uma forma sucinta, a influência que a existência do auditor interno poderá ter nos honorários pagos ao auditor externo.

Por forma, a verificamos se na realidade portuguesa o trabalho dos auditores internos é aproveitado pelos auditores externos, efetuamos um inquérito aos auditores internos sobre o relacionamento entre estes e os auditores externos.

Dos resultados obtidos, verificámos que no que se refere à coordenação antecipada e partilha de informação, os auditores internos são da opinião que esta ocorre raramente ou muito pouco frequentemente. As opiniões, no que se refere à alteração dos honorários pagos aos auditores externos, mediante a existência ou não do auditor interno na organização, são bastante distintas, não existindo uma resposta predominante.

Keywords

Internal audit, internal auditor, External audit, external auditor, coordination, relationship, information and fees.

Abstract

Over the past few years, given the growing demand on financial reporting reliability the role of internal audit has increased. However there are several common action between internal and external audit.

Aiming to analyze how internal and external auditors relate and coordinate their activities, we performed a literature review, based on some empirical studies already carried out. We also analyzed, in a succinct way, the influence that the existence of internal auditor may have on the fees paid to the external auditor.

In order to check if in Portuguese reality the work of Internal Auditors is tapped by the external auditors, we have carried out a survey about the relationship between internal and external auditors.

From our results, we found that with regard to early coordination and information sharing, the internal auditor's opinion is that this occurs very rarely or infrequently. Additionally, given the answers divergence, it was not possible to identify the effect of the existence of internal auditor in external auditors' fees.

Índice

Lista de gráficos.....	III
Lista de quadros.....	V
Lista de figuras	VII
Lista de siglas	IX
Introdução.....	1
Capítulo I - Revisão Bibliográfica.....	3
1.1. Papel da Auditoria Interna	3
1.1.1. Enquadramento	3
1.1.2. Principais funções da Auditoria Interna	4
1.1.3. Vantagens e desvantagens/limitações da Auditoria Interna	6
1.2. Papel da Auditoria Externa	8
1.2.1. Enquadramento	8
1.2.2. Objetivos da Auditoria Externa.....	9
1.2.3. Obrigatoriedade da Auditoria Externa	10
1.3. Relacionamento entre Auditoria interna e externa.....	11
1.3.1. Pontos de contacto.....	11
1.3.2. Pontos de afastamento	12
1.3.3. Cooperação entre os auditores internos e os externos.....	14
1.4. Honorários	18
1.5. Análise de estudos empíricos.....	19
1.5.1. Relação entre os auditores internos e externos	19
1.5.2. O impacto do trabalho dos auditores internos nos honorários pagos aos auditores externos	21
Capítulo II - Metodologia.....	23
2.1. Enquadramento e questões de investigação.....	23

2.2. Recolha e tratamento dos dados.....	24
2.3. Caracterização da amostra.....	26
Capítulo III - Análise de Resultados.....	31
3.1. Relacionamento entre os auditores internos e externos.....	31
3.1.1. Coordenação entre auditores internos e externos	32
3.1.2. Frequência e tipo de informação solicitada.....	34
3.1.3. Importância do auditor interno na empresa e para a AE.....	38
3.2. Resposta à questão principal.....	41
Conclusão	43
Bibliografia.....	45
Anexos.....	49

Lista de gráficos

Gráfico 1: Idade dos inquiridos	26
Gráfico 2: Habilitações académicas dos inquiridos	27
Gráfico 3: Área de formação dos inquiridos	27
Gráfico 4: Volume de negócios	28
Gráfico 5: Forma jurídica das empresas.....	29
Gráfico 6: Distribuição da informação solicitada aquando das fases do trabalho do auditor externo	37
Gráfico 7: Importância do auditor interno na empresa	39
Gráfico 8: Relacionamento entre o auditor interno e o auditor externo.....	40
Gráfico 9: Influência da existência do auditor interno nos honorários do auditor externo	41

Lista de quadros

Quadro 1: Paradigmas da Auditoria Interna	3
Quadro 2: Vantagens da Auditoria interna.....	7
Quadro 3: Desvantagens/limitações da Auditoria Interna	8
Quadro 4: Diferenças entre a Auditoria Interna e Auditoria Externa	13
Quadro 5: Pontos de colaboração entre os Auditores Internos e os Auditores Externos	17
Quadro 6: Resultados do estudo de Peacock e Pelfrey se a relação da AI com a AE	20
Quadro 7: Análise da regularidade com que o auditor interno e o auditor externo se reúnem.....	32
Quadro 8: Regularidade com se reúnem os auditores internos e externos.....	32
Quadro 9: Análise percentual da coordenação entre o auditor interno e o auditor externo	34
Quadro 10: Análise descritiva da cooperação entre o auditor interno e o auditor externo	34
Quadro 11: Análise estatística da regularidade com que o auditor externo solicita informação ao auditor interno	35
Quadro 12: Análise estatística da regularidade com que a opinião do auditor interno é tida em consideração pelo auditor externo	35
Quadro 13: Análise percentual da informação solicitada pelo auditor externo nas diversas fases do seu trabalho.....	36
Quadro 14: Análise descritiva da informação solicitada ao auditor interno nas diferentes fases do trabalho do auditor externo	37
Quadro 15: Análise da importância do auditor interno na empresa	38
Quadro 16: Análise do relacionamento entre o auditor interno e o auditor externo.....	39
Quadro 17: Análise da influência da existência do auditor interno nos honorários do auditor externo	40

Lista de figuras

Figura 1: Atividades da Auditoria Interna.....	5
Figura 2: Trocas de informação	9

Lista de siglas

AI – Auditoria Interna

AE – Auditoria Externa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PR – Prática Recomendada

ROC – Revisor Oficial de Contas

Introdução

A relação existente entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa é tida cada vez mais em consideração, estando regulamentada num conjunto de normas que visam orientar a forma como os auditores internos se devem relacionar com os auditores externos, bem como a forma como estes se devem coordenar para benefício da entidade.

Esta relação é de extrema importância uma vez que, quanto melhor for o relacionamento entre ambos, melhores serão os resultados obtidos, ou seja, mais credível e fiável será a informação financeira prestada aos diferentes utilizadores.

A presente dissertação tem como objetivo entender a forma como os auditores internos e externos coordenam as suas atividades, a regularidade com que a informação é trocada entre ambos e se os honorários dos auditores externos devem ou não sofrer diminuições perante a existência do auditor interno, tendo sempre por base a opinião dos auditores internos.

Assim, para atingir os objetivos proposto dividimos o trabalho em Introdução, Revisão da literatura, Metodologia, Análise de resultados e Conclusões.

A Introdução apresenta o interesse do tema, objetivo a atingir e estrutura da dissertação.

O capítulo da Revisão da literatura inclui quatro pontos, sendo que os dois primeiros se destinam ao enquadramento da Auditoria Interna e da Auditoria Externa delineando os objetivos de cada uma, bem como a forma como atuam no seio da empresa. No terceiro ponto efetua-se uma comparação entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa, tendo em especial atenção os seus pontos de contacto, afastamento e a coordenação entre ambos. Neste ponto pretendemos efetuar a comparação entre ambos os tipos de auditoria, demonstrando os seus principais pontos de afastamento e a forma como estes se podem coordenar, entreajudando-se, fazendo desta forma menção a diversos documentos existentes (prática recomendada - PR nº2050-1, a ISA 610 e a SAS nº65). Ainda neste ponto, iremos efetuar uma breve análise à questão dos honorários dos auditores externos, ou seja, iremos tentar averiguar de que forma os honorários dos auditores externos podem

ser influenciados pela presença do auditor interno na empresa, tendo por base a opinião de alguns autores.

No ponto quatro, vamos analisar três estudos empíricos, dois dos quais analisam a relação entre os auditores internos e externos e o outro que se centra na questão dos honorários dos auditores externos.

No capítulo da metodologia apresentam-se as questões de investigação a responder com a realização do estudo empírico e a metodologia seguida para obter as respostas, incluindo a caracterização da amostra.

De seguida, no capítulo da análise de resultados, apresentam-se os resultados obtidos no inquérito realizado aos auditores internos portugueses

Por fim, na conclusão, apresentamos as principais conclusões do estudo realizado.

Capítulo I – Revisão da literatura

1.1. Papel da Auditoria Interna

1.1.1. Enquadramento

Devido ao rápido crescimento da economia, o âmbito da Auditoria Interna (AI) tem-se vindo a alterar. Se outrora o principal objetivo da AI era detetar erros e fraudes, atualmente esta está direcionada para a supervisão da gestão de risco, dos controlos e dos processos de governação, sendo desta forma uma atividade de enorme importância estratégica, que contribui para o fortalecimento da gestão operacional.

De acordo com Castanheira (2007) a AI até 1999 tinha como principal foco o Controlo Interno, era reativa, dando respostas após os factos ocorrerem e as recomendações eram única e exclusivamente sobre o desenvolvimento do Controlo Interno, delineando se este deveria ser reforçado, nunca esquecendo o custo/benefício e analisando a sua eficácia. Neste século foi adotado um novo paradigma, concentrando o seu objetivo no risco de negócio, sendo desta forma proactiva, atuando em tempo real, participando em planos estratégicos e dando as suas recomendações com base no risco existente, optando por evitar/diversificar, partilhar/transferir ou controlar/aceitar o risco existente. O Quadro 1 apresenta as principais diferenças entre os dois paradigmas da AI, salientando-se a passagem de um papel de avaliação independente para uma atividade integrada na gestão de risco.

Características	Antigo paradigma	Novo paradigma
Foco	Controlo Interno	Risco de negócio
Resposta da Auditoria Interna	Reativa Descontinua Observadora dos planos estratégicos estabelecidos	Proactiva Continua Participante na elaboração dos planos estratégicos
Recomendação da Auditoria Interna	Controlo Interno: - Reforço - Custo/benefício - Eficiência/Eficácia	Gestão de risco: - Evitar/diversificar - Partilhar/transferir - Controlar/aceitar
Papel da Auditoria Interna na organização	Função de avaliação independente	Integrada na gestão de risco

Quadro 1: Paradigmas da Auditoria Interna

Fonte: Castanheira (2007, p. 10)

A ideia de Castanheira (2007) é corroborada por Pinheiro (2008; p. 10), quando este afirma que:

“ A Auditoria Interna não deve assumir uma posição conservadora, de modo a realizar ações, exclusivamente, em áreas tradicionais, a procurar exclusivamente a identificação de erros, porém, deverá saber identificar, em conjunto, soluções para os problemas identificados pelos Auditores ou, mesmo, para dificuldades apresentadas pelos gestores operacionais, numa lógica de proatividade e de capacidade de partilha. ”

Estes posicionamentos relativamente à AI estão em sintonia com o defendido pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), que em 1999 apresentou uma nova definição onde considera que:

“A auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultadoria, que tem como objetivo acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela pretende ajudar a organização na prossecução dos seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de governação.”

Podemos assim concluir desta forma que a AI nos dias de hoje tem uma função contínua e independente dentro da organização, tendo por base a avaliação do risco existente, verificando desta forma o cumprimento, a eficácia e a otimização do Controlo Interno existente, devendo funcionar sempre como um apoio à Gestão, de forma a acrescentar valor à entidade.

1.1.2. Principais funções da Auditoria Interna

De acordo com Pinheiro (2008) e com Moraes e Martins (2007), as principais funções do auditor interno são verificar e avaliar a segurança, adequação e aplicação dos diferentes Sistemas de Controlo, determinar a eficácia com que os ativos estão salvaguardados de perdas, verificar o nível de concordância das operações e políticas, a qualidade e a eficácia do trabalho desenvolvido pelos trabalhadores, a integridade e a fiabilidade dos sistemas estabelecidos, analisar as operações do ponto de vista da eficácia e da eficiência, verificar a necessidade de melhoramento das normas internas vigentes e avaliar a necessidade de implementação de novas normas internas.

O principal objetivo da AI é o de auxiliar a empresa em todo o seu percurso, assegurando que os controlos implementados são adequados e suficientes para a entidade. Desta forma, a AI é um apoio constante para a gestão, auxiliando a tomada de decisão desta e gerando valor.

Logo, tal como sugere a Figura 1, a AI tem como responsabilidade inicial avaliar todas as atividades/departamentos da empresa, nas áreas contabilística, financeira, operacional, dos processos e da gestão. Esta análise detalhada deve facilitar a criação de recomendações/mecanismos para evitar a fraude ou os desvios que surjam, tendo sempre em atenção, que caso seja tarde demais para implementar medidas de correção, ou seja, se a fraude/desvio já tiver ocorrido, estes devem ser comunicados com a maior brevidade possível.

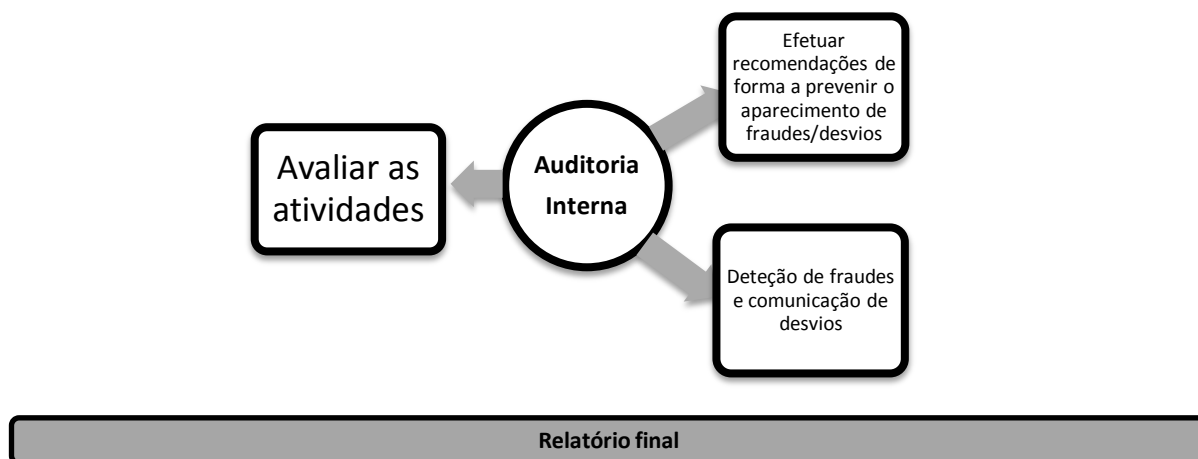


Figura 1: Atividades da Auditoria Interna
Fonte: Adaptado de Moraes e Martins (2007, p.90)

De uma forma sucinta, o auditor interno deve apoiar a gestão/administração vigiando o Sistema de Controlo Interno, integrando-o com a gestão de risco e criando um ambiente potenciador de um bom governo das sociedades.

A função da AI tem de surgir da vontade explícita dos órgãos de gestão da empresa, para que possa desta forma ser vista como um apoio e ser reconhecida como uma função que acrescenta valor para a entidade, ou seja, deve posicionar-se na estrutura da empresa, assumindo um papel de crítica às rotinas existentes, sempre como o objetivo de melhorar a rendibilidade da organização. De acordo com Pinheiro (2007), para que a AI possa sustentar estes objetivos, deve ser dinâmica, prospetiva (com visão para o futuro),

participante (partilhar recomendações e propostas de melhoria), pedagógica (formular recomendações que possam facilmente ser colocadas em prática, sempre respeitando a opinião dos acionistas) e ser evolutiva (evoluir na forma de execução das suas ações), facilitando o diálogo entre as diferentes partes. Como refere Pinheiro (2008; p.30) *“A Auditoria Interna, num conceito moderno da função, deverá construir “pontes” de diálogo e não “muros” de separação, entre os participantes dos diversos processos de controlo”*

A atividade da AI dever ser sempre contínua, sendo da sua responsabilidade dotar os órgãos de gestão de conhecimento real sobre a entidade, através da emissão do relatório, por forma a ajudar a tomada de decisão.

De acordo com Moraes e Martins (2007, p.91):

“O auditor interno atua como “olhos” e “ouvidos” da Direção, verificando o controlo das operações, profunda e pormenorizadamente. As suas análises e recomendações são uma preciosa ajuda para a Direção e para os corpos diretivos de cada área específica, com o objetivo de alcançar um controlo mais eficaz, melhorar a operacionalidade e aumentar os benefícios.”

Quanto ao modo de operar, o auditor interno deve fazê-lo com tranquilidade e segurança, consciente de que deve desenvolver todas as suas atividades com independência, ou seja, deve possuir liberdade para investigar, selecionar e executar as suas atividades e exercer apenas o papel de assessor, nunca estando dele dependente a tomada efetiva de decisão.

1.1.3. Vantagens e desvantagens/limitações da Auditoria Interna

O auditor interno numa organização, é um pilar bastante forte, pois segundo Furtado (2009) a sua presença fará com que exista maior e mais frequente fiscalização dos Controlos Internos, assegurará uma maior coerência de todos os movimentos contabilísticos, contribuirá para a obtenção de melhores e mais fidedignas informações sobre a entidade e garantirá uma maior atenção por parte dos funcionários, reduzindo desta forma os erros.

De acordo com Franco (2001), o interesse da AI também reside no facto de se possuir dentro da própria organização de um meio permanente de controlo sobre os atos da administração, sendo este controlo efetuado antes, durante e após a realização dos mesmos.

Maia (2005) defende, igualmente, que a principal vantagem de possuir um auditor interno na organização é a melhoria do Sistema de Controlo Interno (SCI), ou seja, defende que, com a ajuda do auditor interno melhores decisões poderão ser tomadas. O SCI trará uma maior confiança da parte dos investidores, evitará o desperdício de recursos e fará com que a empresa seja mais dinâmica e competitiva.

Desta forma e tal como está descrito no Quadro 2, e resumindo a opinião de diversos autores já anteriormente mencionados, as principais vantagens da AI são, o facto de a existência do auditor interno no seio da organização garantir uma maior atenção aos pormenores e uma fiscalização interna constante, fazendo com que os funcionários possam ter maior rigor no seu trabalho, evitando os erros, promovendo medidas corretivas nas diversas áreas de intervenção (contabilística, gestão), aumentando assim a credibilidade do Sistema de Controlo Interno e promovendo o alinhamento de todos os níveis da organização, descentralizando a gestão e dando autonomia no desempenho das diversas tarefas. Desta forma, a AI irá fazer com que a organização esteja em constante inovação, aproveitando todas as oportunidades que possam surgir da melhor e mais adequada forma.

Vantagens da Auditoria Interna	
▪	Potencia maior atenção e rigor por parte dos funcionários contra os erros, evitando também as fraudes
▪	Promove a implementação de controlos para acontecimentos passados, presentes e futuros
▪	Melhora os procedimentos de contabilização
▪	Promove uma maior eficiência do Controlo Interno
▪	Deteta as falhas existentes e recomenda medidas para a sua eliminação
▪	Potencia a inovação, gerindo os riscos e aproveitando as oportunidades
▪	Facilita a descentralização da gestão, a delegação e a autonomia das funções
▪	Promove o alinhamento de todos os níveis da organização

Quadro 2: Vantagens da Auditoria interna

Fonte: Elaboração própria

Segundo Gil (2000), as desvantagens/limitações da AI têm origem nos laços de amizade criados pelo próprio auditor interno com os demais funcionários, acabando por vezes, estas amizades, por gerar um menor rigor nos controlos. De acordo com o mesmo autor, a rotina

existente no trabalho do Auditor Interno também o pode prejudicar, fazendo com que se diminua o rigor e profundidade dos exames efetuados diariamente.

Desta forma, e como se pode observar no Quadro 3, o facto do auditor interno criar muitos laços de amizade com os restantes funcionários, poderá fazer com que este não se consiga impor e por conseguinte pode levar a que promova medidas/controles menos adequados para a organização, levando a uma menor eficácia/eficiência destes.

Outro grande problema, poderá ser o facto do auditor interno deixar o seu trabalho entrar numa rotina, levando desta forma a que os controles sejam menos eficazes e fazendo com que a organização fique mais vulnerável a fraudes/desvios, não progredindo de forma positiva no mercado que a rodeia.

Desvantagens/limitações da Auditoria Interna
▪ Incrementa, inicialmente, os custos
▪ Pode promover perdas de ineficiência em casos de laços de amizade que o auditor interno estabeleça com os restantes funcionários
▪ Pode promover perdas de eficácia criadas pela rotina do trabalho

Quadro 3: Desvantagens/limitações da Auditoria Interna

Fonte: Elaboração própria

1.2. Papel da Auditoria Externa

1.2.1. Enquadramento

De acordo com Vieira (2008), a figura do Revisor Oficial de Contas (ROC) apareceu há mais de trinta anos, com o único propósito de aperfeiçoar a fiscalização das Sociedades Anónimas. Contudo a profissão de ROC tem vindo a evoluir bastante ao longo dos últimos anos, começando a atuar em novas áreas, sendo chamado para funções mais amplas e diversificadas e obrigando a novas formas de organização estatutária, para que seja possível dar respostas adequadas à sociedade em geral.

Esta constante evolução deve-se essencialmente ao elevado crescimento da economia, o que leva os utilizadores da informação financeira, precisarem cada vez mais de conhecer a verdadeira situação das organizações, passando as demonstrações financeiras a ter uma maior importância.

De uma forma sucinta e tal como podemos ver na Figura 2, o auditor externo é contratado pela empresa, obtém informação desta e de pessoas externas a esta (que tenham interesse financeiro na mesma), e reporta informação aos utentes externos e à empresa



Figura 2: Trocas de informação

Fonte: Elaboração própria

Desta forma e de acordo com Franco (2001), para a Auditoria Externa (AE) ser eficaz e merecedora de confiança, necessita de ser executada por um profissional independente, de forma a não ser influenciado pela opinião de terceiros, não afetando desta forma as suas conclusões.

Em Portugal a forma mais comum que o relatório de auditoria tem é o de certificação legal de contas, segundo a *International Standards on Audit* (ISA) 200,

“... exprime a opinião do ROC sobre se as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações relativamente a uma determinada data e a um período nele findo”

1.2.2. Objetivos da Auditoria Externa

A AE é uma ferramenta que auxilia a gestão, assegurando que o Sistema de Controlo e as rotinas de trabalho estão a ser desenvolvidos de forma correta e apropriada e verifica se os dados contabilísticos são merecedores de confiança. A AE deve estabelecer uma relação baseada na confiança e rigor, de forma a ajudar o cliente a perceber como agir, facilitando desta forma o seu trabalho.

Assim, os principais objetivos da Auditoria Externa são:

- Comprovar a exatidão dos diversos registos contabilísticos;
- Verificar a correta apresentação e divulgação das demonstrações financeiras;
- Emitir um parecer (opinião) sobre as demonstrações financeiras auditadas.

A AE engloba o exame de documentos e registos contabilísticos, executando ainda inspeções e confirmações interna e externas. Compreende também, todos os exames que o auditor externo achar necessários, para obter confirmação dos registos contabilísticos.

1.2.3. Obrigatoriedade da Auditoria Externa

Quando se fala em AE (também designada de auditoria às demonstrações financeiras), esta remete-nos para a figura do ROC, pois em Portugal é exclusivamente da responsabilidade destes, que se encontram sujeitos à jurisdição da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

As entidades obrigadas a possuir Revisão Legal das Contas, são todas as Sociedades Anónimas (art.º 420º n.º 3 do CSC), as empresas abrangidas pelo Código do Mercado de Valores Mobiliários (alínea d) do artigo 508º do CSC), as Sociedades Gestoras de Participações Sociais – SGPS (Decreto-Lei nº 495/88 de 30 de Dezembro), as Sociedades por quotas cujo contrato determine a existência de um Conselho Fiscal (art.º 262 de CSC) as Sociedades por quotas que, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos três seguintes limites (n.º 2 do art.º 262 do CSC):

- a) Total do balanço - 1.500.000,00€;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos - 3.000.000,00€;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício - 50.

São ainda abrangidas as entidades que sejam obrigadas a apresentar contas consolidadas (Decreto-Lei n.º 238/91 de 2 de Julho), os Agrupamentos Complementares de Empresas, desde que o agrupamento emita obrigações (Lei n.º 4/73 de 4 de Junho), as Cooperativas de Consumo (art.º 7º D.L. 522/99) e as Cooperativas Agrícolas (art.º 11º D.L. 335/99).

Mais recentemente, e na sequência da publicação da Lei n.º 2/2007 de 15 de Janeiro de 2007, a nova Lei das Finanças Locais, os municípios e entidades associativas municipais que detenham capital em fundações, empresas municipais, intermunicipais ou sociedades

anónimas também são obrigadas à Revisão Legal das Contas, tal como o disposto no artigo 47º da mesma lei.

1.3. Relacionamento entre Auditoria interna e externa

1.3.1. Pontos de contacto

Tanto o auditor interno como o auditor externo avaliam o risco e a materialidade, baseando-se no Controlo Interno como ponto de partida, sugerem correções para as deficiências encontradas, utilizam técnicas de trabalho idênticas e a extensão do trabalho que realizam depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e do Controlo Interno existente.

De acordo com Marques (1997, p.52):

“Existem semelhanças entre as auditorias, interna e externa, ao utilizarem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planejar, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar checklists e questionários sobre aspetos a abordar e os designados “papeis de trabalho”, ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas”

Desta forma, e segundo Moraes e Martins (2003) as principais semelhanças existentes entre os auditores internos e os auditores externos centram-se no facto de ambos realizarem periodicamente testes, o que exige o exame e a análise das diversas transações, tendo sempre em especial atenção os procedimentos usados. Ambos tendem a trabalhar de forma muito acentuada em sistemas de informação, uma vez que estes são elementos importantes do controlo e fundamentais para o processamento de toda a informação financeira, sendo deveras importante, tanto o auditor interno como o externo dominarem os sistemas de informação adjacentes.

Quer para o auditor interno, quer para o externo a independência é extremamente importante, ambos têm especial atenção no Controlo Interno e têm noção de que o risco é um elemento muito importante do processo de planeamento.

Finalizando, de uma forma geral tanto a AI como a AE têm interesse na cooperação entre si, pois baseiam-se ambas num conjunto de regras preestabelecidas e elaboram relatórios sobre as atividades desenvolvidas.

1.3.2. Pontos de afastamento

Embora a sua forma de trabalhar seja bastante idêntica, os auditores internos e os externos também possuem diversos pontos de afastamento. São exemplo disso as recomendações cujo conteúdo deve estar estreitamente relacionado com os objetivos de cada auditoria e, por isso, terão uma focalização diferente. Assim, as recomendações da AE focalizam-se nas demonstrações financeiras, por exemplo, sobre o controlo interno centram-se nos aspetos que maior influência exercem sobre as demonstrações financeiras. No caso da AI as recomendações devem estar alinhadas com os objetivos e estratégias da gestão da entidade e têm uma continuidade que não está associada com as demonstrações financeiras.

No exercício das suas funções, quer o auditor interno quer o auditor externo, devem manter um grau de independência relativamente às atividades que examinam. No entanto, a independência deve ser vista de forma diferente até porque, em regra, a relação entre a entidade auditada e a AI e a AE são diferentes. Na AE a independência deve ser garantida pelo indivíduo que a efetua, isto é, o auditor deve estar a prestar um serviço à empresa auditada e não possuir qualquer situação pessoal ou profissional que coloque em risco a sua objetividade. No caso da AI, normalmente o auditor faz parte do quadro da entidade auditada e, por isso, está dependente da vontade dos respetivos dirigentes. Assim, para garantir uma boa atuação deve ser garantida a independência da AI relativamente às atividades auditadas e, simultaneamente, deve existir sempre reporte à administração e/ou órgãos de fiscalização (comissão de auditoria, conselho fiscal,...).

O auditor interno avalia o risco, determinando os riscos-chave da organização e o impacto destes e avalia o Controlo Interno a fim de poder expressar uma opinião acerca da eficácia e eficiência dos recursos disponíveis na entidade, sendo que o auditor externo apenas se centra na segurança das operações e possível impacto nas demonstrações financeiras.

As atividades desenvolvidas pelos auditores internos são distintas das dos auditores externos, uma vez que a AI tem por base toda a entidade de uma forma detalhada,

analisando todos os aspetos das operações e todos os níveis de autoridade, enquanto os auditores externos se baseiam essencialmente na parte financeira, salientando-se o sistema contabilístico e as atividades que possam ter efeito direto nas demonstrações financeiras.

O quadro 4 apresenta de uma forma resumida as diferenças entre a AI e a AE:

Fatores que distinguem/diferenciam a AI e a AE		
	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Objetivo	O objetivo é entender as necessidades do Órgão de Gestão, contribuindo para o fortalecimento do sistema de controlo interno, gestão de risco e <i>governança</i> da entidade, sugerindo modificações que considere pertinentes na melhoria dos resultados.	O objetivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras.
Continuidade	O exame das Demonstrações Financeiras bem como das diferentes áreas da empresa é contínuo.	O exame das Demonstrações Financeiras é descontínuo.
Abordagem	O trabalho é executado tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativas.	O trabalho é executado tendo em conta os elementos das Demonstrações Financeiras.
Independência	Deve demonstrar independência e objetividade no exercício da sua profissão, não sendo independente da organização.	Deve ser independente da organização.
Controlo Interno	O Controlo Interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia e eficiência dos recursos da entidade.	A opinião acerca do Controlo Interno focaliza-se na segurança das operações e o seu impacto nas demonstrações financeiras em detrimento de eficácia e eficiência dos recursos.
Risco	Identifica e qualifica os riscos-chave da organização e estima a probabilidade de impacto destes, fazendo as recomendações que achar adequadas.	Identifica as áreas-chave, exposição ao risco e o seu impacto nas Demonstrações Financeiras.
Recomendações	Está dependente da vontade dos dirigentes da entidade.	Focalizam-se nas demonstrações financeiras
Acompanhamento	Acompanha permanentemente a atividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade.	O acompanhamento é intermitente, e em várias entidades. Se por um lado, conhece o pior de cada entidade auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades.
Relatório	Os relatórios não são dotados de “fê pública”, embora devam ser elaborados com objetividade e o detalhe adequado aos destinatários.	Os relatórios podem ser dotados de “fê pública”, como é o caso da Certificação Legal das Contas, só podendo ser impugnada judicialmente.
Vinculo	Em regra, pertence aos quadros da entidade. Não pode fazer parte do conselho fiscal (alínea e), nº1 do artigo 414.º-A do CSC), tem de conduzir a sua atividade com diplomacia, objetividade e independência. Tem de ser hábil nas relações humanas e na forma de comunicação.	Profissional externo à entidade auditada. Caso se trate de um ROC é nomeado pela Assembleia Geral, pode fazer parte do órgão de fiscalização e a sua atividade tem suporte legal.

Quadro 4: Diferenças entre a Auditoria Interna e Auditoria Externa

Fonte: Adaptado de Moraes e Martins (2007, p. 31)

1.3.3. Cooperação entre os auditores internos e os externos

Tal como podemos verificar no ponto 1.3.2 existem diversas diferenças entre a forma de trabalhar dos auditores internos e dos externos. Apesar destas diferenças, quer o auditor interno, quer o externo trabalham para um objetivo comum, ou seja, ambos pretendem dar uma imagem o mais verdadeira e real da organização, quer a nível das demonstrações financeiras, quer nas restantes áreas inerentes, devendo existir coordenação entre ambos.

De forma a reforçar a ideia de que é necessário existir coordenação entre os auditores internos e os externos, estão publicados diversos documentos que servem de orientação tanto para uns como para os outros. Entre os diversos documentos, temos para a AI a prática recomendada - PR nº 2050-1, ao nível das normas internacionais de auditoria externa temos a ISA 610 e ao nível das normas de auditoria dos EUA temos a SAS nº 65.

No que respeita à PR nº 2050-1 a preocupação centra-se na partilha de informação e coordenação dos trabalhos, estabelecendo-se que:

- A coordenação entre o trabalho dos auditores internos e externos é da responsabilidade do Diretor Executivo de Auditoria;
- Tanto o auditor interno como o externo devem facultar papéis de trabalho de forma a aumentar a confiança entre ambos;
- Devem ser agendadas reuniões com alguma regularidade, de forma a assegurar a coordenação e conclusão eficaz e atempada das atividades de auditoria, evitando desta forma a duplicação de esforços;
- É aconselhável a troca de relatórios de auditoria;
- O Diretor Executivo de Auditoria deve efetuar avaliações periódicas de coordenação entre os auditores internos e externos, sendo que, esta avaliação deve incluir a eficiência e eficácia das funções da AI e da AE, bem como dos custos totais de ambas.

Ao nível internacional, a ISA 610 – “*Using the work of internal auditor*”, visa melhorar o desempenho do auditor externo, fornecendo desta forma um forte referencial para avaliar e utilizar o trabalho dos auditores internos da organização.

Alguns dos aspetos tidos em consideração nesta norma são:

- O auditor externo deve obter um conhecimento adequado e suficiente do trabalho da auditoria interna para melhor identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras e para projetar procedimentos adicionais de auditoria;
- O auditor externo deve entender a função da auditoria interna em conjunto com o controle interno, conforme está descrito na ISA 315;
- A ligação entre a AI e AE é mais eficaz quando são efetuadas reuniões com frequência;
- O auditor externo deve ter acesso aos diversos relatórios da AI e a todas as questões relevantes para o auditor interno;
- O auditor externo deve informar o auditor interno de tudo o que possa afetar de alguma forma o trabalho do auditor interno.

Nos EUA a SAS nº65 – *“Coordination between internal and external auditors”*, faz referência à importância da coordenação do trabalho entre os auditores internos e os externos, referindo que estes devem cooperar uns com os outros de forma a minimizar esforços e a originar uma auditoria mais eficaz.

Os auditores externos de forma a terem uma boa percepção dos trabalhos realizados pela AI devem, de acordo com esta SAS:

- Obter uma boa compreensão da função da AI na organização;
- Avaliar a competência e objetividade da AI;
- Considerar o efeito da AI no planeamento da AE;
- Avaliar e testar o trabalho realizado pela AI;
- Utilizar o auditor interno como um apoio em todo o seu trabalho.

Para que esta avaliação seja mais efetiva, devem ser realizadas reuniões periódicas, facilitando os auditores internos o acesso aos seus relatórios discutindo todas as questões consideradas pertinentes, caso existam.

Como se pode confirmar, através da leitura destas normas, os auditores internos e os externos devem coordenar os seus trabalhos de forma ativa, devendo, reunir-se periodicamente para discutir interesses comuns, beneficiar das capacidades e trabalho uns dos outros, fornecer acesso aos mais diversos relatórios, programas e documentos de trabalho e avaliar em conjunto as áreas de risco. Esta coordenação irá aumentar a economia, eficiência e eficácia de todo o processo de auditoria.

De salientar que ambos (auditor interno e externo) são fundamentais para garantir um bom funcionamento do Governo das Sociedades, uma vez que, pela sua necessária independência, originam uma maior transparência e confiança, quer no que se refere à informação financeira prestada pela organização ao exterior, quer pelos procedimentos de funcionamento interno.

Um aspeto deveras importante é a experiência do auditor interno, que juntamente com o conhecimento que tem da organização, constitui um elemento de informação valiosíssimo para o auditor externo, sendo desta forma a existência de um departamento de AI na organização uma mais-valia para o auditor externo.

De acordo com Pinheiro (2008) e Costa (2000), a existência de um departamento de AI, essencialmente na avaliação do sistema de controlo interno, deve ser devidamente aproveitado pelo auditor externo, embora nunca descuidando da sua responsabilidade. Para que esta cooperação possa efetivamente existir há necessidade que o auditor externo avalie com bastante cuidado as atividades do auditor interno, bem como a posição que ocupa dentro da organização. Desta forma, segundo os autores mencionados e tendo presente as disposições da ISA 610, o auditor externo deve avaliar o auditor interno tendo em atenção a visão e missões pré-estabelecidas, a posição dentro do organigrama de empresa, a competência técnica do auditor, o planeamento das ações face ao risco existente, a preparação das ações de auditoria e posterior monitorização dos progressos e os relatórios elaborados.

Para que a qualidade da auditoria possa ser mais elevada, os auditores internos e os externos devem efetivamente cooperar uns com os outros, estabelecendo uma comunicação profissional franca e sem restrições, sobre os diversos aspetos do seu trabalho, visto que interessa a ambos otimizar os recursos existentes e a obter, uns dos outros, informação relevante que leve a um aumento da utilidade do seu trabalho face à entidade.

De acordo com Dobroteanu (2002), a cooperação existente entre o auditor interno e o externo é deveras importante, pois leva a que o auditor externo possa aumentar a eficiência na auditoria às demonstrações financeiras e que o auditor interno disponha de uma maior quantidade de informação importante, relativamente à avaliação dos riscos de controlo.

Morais e Martins (2007) defendem também que, quer ao auditor interno quer ao auditor externo, interessa otimizar os recursos disponíveis, obtendo desta forma toda a informação relevante que lhes permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à empresa.

Assim sendo, de acordo com os autores mencionados anteriormente e tal como se mostra o quadro 5, os pontos de coordenação dos auditores internos para com os externos centram-se na partilha de informação sobre a entidade, na disponibilização dos diferentes papéis de trabalho e nas adequadas conclusões e recomendações transmitidas. Relativamente à coordenação dos auditores externos com os internos, estes devem dentro dos possíveis, contribuir para a definição de riscos das diferentes áreas e para a elaboração de planos de AI. Desta forma, podemos concluir que entre ambos deve existir intercâmbio de pontos de vista, bem como de informação relevante.

Dos AI para com os AE	<ul style="list-style-type: none"> • Partilhar informação e conhecimentos sobre a entidade em causa; • Facultar os papéis de trabalho, como forma de avaliar e reduzir a extensão de testes em determinadas áreas de trabalho, pelo auditor externo; • Utilizar as conclusões e recomendações de AI como informações relevantes para planear a AE;
Dos AE para com os AI	<ul style="list-style-type: none"> • Contribuir para a definição de riscos de determinadas áreas na AI; • Contribuir para a elaboração de planos de AI
Entre ambos	<ul style="list-style-type: none"> • Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das suas atividades; • Intercâmbio de informações sobre a entidade

Quadro 5: Pontos de colaboração entre os Auditores Internos e os Auditores Externos

Fonte: Elaboração própria

Assim, podemos constatar que a coordenação entre os auditores internos e os externos é muito importante para que no final a empresa possa transmitir uma imagem mais verdadeira e adequada, em todas as suas áreas. Assim sendo, para que a coordenação entre a AI e a AE seja a mais adequada possível:

- O auditor externo deve avaliar o trabalho do auditor interno, bem como a sua posição perante a entidade, tendo por base os diversos requisitos mencionados anteriormente;
- Devem ser efetuadas reuniões entre ambos de carácter regular;
- Deve existir uma constante troca de informação e de papéis de trabalho;

- Devem tomar decisões em conjunto, por forma a melhorar o bom funcionamento da entidade;
- A administração deve efetuar avaliações periódicas por forma a verificar a coordenação entre o auditor interno e o externo.

1.4. Honorários

Uma questão que consideramos de bastante relevância é a dos honorários pagos aos auditores externos quando o auditor interno está presente na entidade, uma vez que esta é uma matéria controversa, que gera opiniões bastante diversificadas.

A grande maioria dos autores que opinam sobre esta temática, acham que os honorários dos auditores externos devem ser maiores ou menores face a existência ou não de auditor interno.

Um defensor desta ideia é Nascimento (1997) que afirma que, se tivermos em atenção que os auditores externos coordenam os seus trabalhos de acordo com a natureza do controlo interno da organização, fácil se torna compreender que, quanto melhor for a monitorização do deste, mais confiança transmitirá ao auditor externo, logo menos volume de exames serão necessários para formular uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Como consequência imediata, o auditor externo verá reduzir o seu tempo de atuação na empresa, devendo desta forma os seus honorários serem menores.

Apesar da opinião de Nascimento (1997) e também de Martins e Morais (2003), a verdade é que muitos outros pensam de forma diferente, achando que os honorários do auditor externo não devem ser alterados, mediante a existência ou não do auditor interno, uma vez que a sua responsabilidade não se altera, destacando muitos para além deste aspeto que os trabalhos realizados por ambos podem ser coordenados, mas não substituídos.

Um dos defensores desta opinião é Schneider (2009) que afirma que ao confiarem no trabalho da AI, os auditores externos evitam a duplicação de procedimentos, para além de destacar que os auditores internos apresentam um maior conhecimento do negócio. Contudo, este autor afirma ainda que os auditores externos devem manter os honorários estabelecidos, e a postura e a independência que lhes é exigida.

Outro apoiante é Golen (2008) que indica que esta coordenação é muito complicada, pois a comunicação entre os auditores internos e externos possui muitos obstáculos, designadamente a omissão de informação e a falta de confiança dos auditores externos nos auditores internos. Destaca, também, que muitas vezes existe resistência por parte dos auditores externos em aceitarem as melhorias e mudanças sugeridas pelos auditores internos e insuficiência de conhecimentos ao nível contabilístico por parte destes. Assim, o facto de existir AI não reduz o trabalho do auditor externo e, por isso, não reduz os respetivos honorários.

1.5. Análise de estudos empíricos

1.5.1. Relação entre os auditores internos e externos

Peacock e Pelfrey (1989) realizaram um estudo com o objetivo de avaliar a relação de trabalho entre os auditores internos e os externos ouvindo fontes diferentes.

Esta pesquisa foi realizada através de uma entrevista, tendo sido usados dois grupos distintos de indivíduos, sendo o primeiro representado pelos diretores do departamento de AI e o segundo por auditores internos que trabalham diretamente com os auditores externos. Ambos os grupos foram solicitados a avaliar o desempenho geral dos auditores externos à organização.

Após a análise dos resultados, verificou-se que a maioria dos diretores do departamento de AI afirma que o trabalho dos auditores internos é bastante aproveitado pelos externos, considerando também que o relacionamento existente entre ambos é muito bom. Contudo, a opinião dos auditores internos que trabalham diretamente com os auditores externos é bastante diferente, ou seja, estes consideram que os seus conhecimentos e o seu trabalho são muito pouco aproveitados pelos auditores externos, sendo muitas vezes por eles desconsiderados.

Tendo em conta os aspetos considerados os resultados são os apresentados no Quadro 6 abaixo:

- 92% dos Diretores do departamento de AI consideram que os auditores externos fazem pleno uso do trabalho da equipa de AI;
- 50% dos Diretores do departamento de AI, consideram o relacionamento entre os auditores internos e os auditores externos como excelente;
- 31% dos Diretores do departamento de AI, consideram o relacionamento entre os auditores internos e os auditores externos apenas como bom;
- Dos auditores internos que trabalham diretamente com os auditores externos apenas 39% consideram que estes utilizam os seus conhecimentos/trabalho;
- Os auditores externos na generalidade não reconhecem o contributo da AI no seio da organização.

Quadro 6: Resultados do estudo de Peacock e Pelfrey (1989) se a relação da AI com a AE

Fonte: Elaboração própria

De acordo com Peacock e Pelfrey (1989), a justificação para as respostas divergentes dos diretores do departamento de AI possivelmente estará relacionada com o facto de estes não trabalharem diretamente com os auditores externos e falarem somente com base em dados teóricos.

Também com o objetivo de verificar a relação entre os dois tipos de auditoria Reinstein, Lander e Gavin (1994) realizaram um estudo tomando como ponto de partida a SAS 65 (Considerando o trabalho da AI), cujo objetivo é estabelecer os vários aspetos da relação que deve existir entre os auditores internos e os externos no desempenho das suas funções, bem como ajudar os auditores externos a entender como é que poderiam adaptar os seus procedimentos, tendo por base o trabalho e os conhecimentos dos auditores internos. De uma forma sucinta, a norma estabelece que os auditores externos devem compreender o papel da auditoria interna na estrutura da organização, nunca aceitando os resultados por ela encontrados como se fossem seus.

Neste estudo, o método utilizado também foi a entrevista, efetuada a quatro grupos distintos, os Diretores do Departamento de Auditoria, os Diretores Financeiros, Presidentes de Comissão de Auditoria e os Revisores Oficiais de Contas (ROC).

Esta entrevista teve em atenção a verificação de aspetos importantes, nomeadamente o teste de compreensão geral da auditoria às demonstrações financeiras realizada pelos auditores internos, o teste de avaliação realizado pelo ROC sobre a competência da equipa de AI; e o teste de avaliação interna da objetividade da auditoria.

Atendendo a estes aspetos, as principais conclusões deste estudo foram:

- As disposições descritas na SAS 65 não parecem afetar a relação já existente;
- Na maioria das organizações, os auditores internos e os externos desenvolveram um trabalho em equipa;
- As disposições descritas na SAS 65 não parecem afetar a relação já existente;
- O facto mais importante é a qualidade do trabalho realizado pela equipa de AI, sendo a competência e a objetividade fatores determinantes.

1.5.2. O impacto do trabalho dos auditores internos nos honorários pagos aos auditores externos

Mishil e Amer (2010) realizaram um estudo com o objetivo de analisar as perceções de uma determinada amostra de auditores externos da Jordânia sobre a importância atribuída a uma série de fatores que podem influenciar a sua dependência dos auditores internos durante o exercício das suas funções e investigar a relação, caso exista, entre o grau de dependência dos honorários dos auditores internos e dos auditores externos.

O método utilizado para a realização do estudo foi o questionário, que foi dividido em três partes:

- 1ª Parte: obter informação sobre quem responde ao questionário (formação académica, anos de experiência em trabalhos de AE, etc.);
- 2ª Parte: recolher informação sobre dezanove fatores, que se acredita que poderão afetar a confiança dos auditores externos sobre os internos na realização do seu trabalho;
- 3ª Parte: recolher o ponto de vista dos auditores externos sobre a relação entre a sua dependência dos auditores internos e os seus honorários.

Foram distribuídas 100 cópias do questionário, tendo sido devolvidos 78, dos quais 69 eram utilizáveis, o que nos remete para uma taxa de respostas de 69%.

Na primeira parte, que se destinava a obter informação sobre os inquiridos, concluiu-se que dos 69 auditores externos que responderam ao questionário, 61 (88,4%) são licenciados e 6 (8,7%) têm o mestrado, sendo que a maioria (56,5%) destes tem experiência em trabalhos de AE há pelo menos três anos, estando 59,4% a trabalhar atualmente em empresas de auditoria que têm ligações a empresas internacionais de auditoria.

Relativamente à segunda parte do questionário, que se centra na recolha de informação, tendo em atenção diversos fatores, que se acredita poderão afetar a confiança dos auditores externos sobre os internos na realização do seu trabalho, concluiu-se que no que se refere à competência dos auditores internos, a maioria considera que a existência da Comissão de Auditoria e a independência dos auditores internos como “muito importante” ou “importante”, relativamente à competência dos auditores internos, 78,3% dos inquiridos consideram o facto dos auditores internos terem um certificado profissional “muito importante” ou “importante” e 94,2% considera que a experiência dos auditores internos no domínio da AI é “muito importante” ou “importante”. Por fim, no que se refere ao desempenho do auditor interno no seu trabalho, 75,4% considera que o uso de sistemas computadorizados influencia bastante.

Em forma de conclusão, os auditores externos na Jordânia, consideram a objetividade, competência e desempenho dos auditores internos como fatores de crucial importância e que afetam a sua decisão de confiança. Além disso, a grande maioria acredita que não existe relação entre a decisão de confiança e os honorários dos auditores externos. O tamanho da empresa auditada, é a variável mais importante para explicar a variação dos honorários de auditoria pagos pelas empresas.

Capítulo II – Metodologia

Neste capítulo apresenta-se uma descrição detalhada de toda a metodologia utilizada para a realização do estudo, que tem por objetivo verificar a forma como os auditores internos se relacionam com os auditores externos, tendo em especial atenção a ótica dos auditores internos.

Descrevemos os objetivos que se pretendem atingir, os meios utilizados para a recolha e tratamento de toda a informação e a caracterização da amostra utilizada.

2.1. Enquadramento e questões de investigação

O impacto da AI no trabalho a desenvolver pela AE é, como vimos, um campo de estudo interessante e que aumenta de relevância à medida que a AI se torna mais presente na realidade das empresas. Assim, torna-se importante analisar as variáveis relacionadas com esta questão no caso português. Neste contexto, será relevante avaliar a frequência de reuniões conjuntas entre auditor interno e externo, a informação que é solicitada/facultada por ambos, a forma como se relacionam, assim como, tentar analisar de que forma a existência ou não do auditor interno influencia ou não os honorários do auditor externo, tendo sempre em atenção a opinião do auditor interno.

Consideramos que o estudo por nós efetuado é de extrema relevância, pois embora existam diversas normas orientadoras da forma como os auditores internos e externos se devem relacionar, este aspeto ainda está muito aquém do esperado, motivo pelo qual pretendemos dar ênfase a estas divergências, por forma a supri-las, para que o trabalho se torne mais eficaz e eficiente, obtendo assim resultados com maior qualidade e fiabilidade.

Desta forma, a nossa questão de investigação de partida é a seguinte:

O trabalho dos auditores internos é aproveitado pelos auditores externos?

Com o objetivo de responder a esta questão, formulamos algumas questões secundárias, nomeadamente:

1. São efetuadas reuniões entre o auditor externo e o interno no decorrer do ano?
2. O auditor externo solicita informação ao auditor interno?
3. As ideias/opiniões do auditor interno são tidas em atenção pelo auditor externo?

4. O auditor externo coordena antecipadamente com o auditor interno matérias de elevada importância?
5. O auditor interno é tido em consideração pelo auditor externo em alguma das fases do seu trabalho?

A resposta afirmativa a estas questões secundárias permitirá responder afirmativamente à questão principal. Por outro lado, o sentido das respostas permitirá aferir a forma como os auditores internos se relacionam com os auditores externos.

2.2. Recolha e tratamento dos dados

Para a realização do presente estudo, optamos pela utilização de um questionário, sendo este dirigido aos auditores internos inscritos no IPAI (Instituto Português de Auditoria Interna). Por forma a alcançarmos o nosso objetivo, dirigimos um pedido ao IPAI para que este divulgasse o respetivo questionário aos seus membros, o que ocorreu a 26 de Dezembro de 2012. Esta divulgação, feita através do *site* do IPAI, esteve disponível apenas para os associados do mesmo.

Em Março do presente ano, obtivemos um total de 96 respostas, de uma população de 1457 inquiridos (membros inscritos no IPAI).

Após concluída a receção de todas as repostas, calculamos o erro da amostra, tendo por base os seguintes dados e pressupostos:

N = Dimensão da população = 1457

n = Dimensão da amostra = 96

p = Margem de erro = 0,5

NC = Nível de confiança = 95%

Sendo desta forma o erro cometido inferior a 10%, com uma confiança de 95%.

$$Erro = Z_{\alpha} \sqrt{\frac{p(1-p)}{n}} \times \sqrt{\frac{N-n}{N-1}} \approx 0,096701 \approx 10\%$$

O questionário encontra-se dividido em três partes (Anexo I). A primeira parte destina-se a determinar qual o perfil do inquirido, a segunda centra-se na caracterização da empresa onde o auditor interno desempenha funções e a terceira parte, analisa os diversos aspetos do relacionamento do auditor externo com o auditor interno.

Desta forma, a primeira parte tem por objetivo delinear o perfil do inquirido, tendo em especial atenção a sua idade, as habilitações académicas detidas e a área de formação académica.

Na segunda parte, pretendemos identificar a realidade em que o inquirido está inserido, ou seja, qual o volume de negócio da empresa onde opera (utilizando uma escala de resposta, que vai desde menos de 3.000.000€ a mais de 20.000.01€), a forma jurídica da empresa e se esta possui ROC (Revisor Oficial de Contas).

Na terceira parte, começamos por questionar o número de vezes por ano, que o auditor externo se reúne com o auditor interno, utilizando para tal uma escala com quatro opções: Nenhuma vez, Até 2 vezes, De 3 a 6 vezes, Mais de 6 vezes.

Nas questões seguintes, e utilizando uma escala de *Likert* de cinco pontos (Raramente, Pouco frequente, Frequente, Muito frequente, Permanentemente), inquiriu-se sobre a regularidade com que o auditor externo interage com o auditor interno e a natureza dessa interação, tendo em atenção as mais diversas matérias e fases do seu trabalho.

Neste contexto, questionámos os auditores internos sobre se o auditor externo solicita informação, e caso o faça, se as suas opiniões são tidas em consideração, se o auditor externo coordena antecipadamente com ele, as mais diversas matérias, nomeadamente a oportunidade e extensão do trabalho, a materialidade, a execução dos testes, métodos de seleção de itens, tipos de documentos usados, bem como os procedimentos de revisão e relato. Tivemos também em consideração o facto do auditor externo apoiar-se na opinião/dados do auditor interno nas diversas fases do seu trabalho, desde o levantamento e conhecimento do negócio, verificação do sistema de controlo interno, planeamento, obtenção de prova e a avaliação desta.

Por fim, na última parte deste ponto, efetuámos três perguntas mais gerais: na primeira questionamos qual a importância que os inquiridos atribuíam ao auditor interno na empresa, utilizando para isso uma escala de *Likert* de cinco pontos (Muito pouco importante, Pouco importante, Importante, Muito importante, Extremamente importante).

Na segunda pergunta, inquiremos sobre o relacionamento, de forma geral, existente com o auditor externo, utilizando para tal uma escala de *Likert* também de cinco pontos (Fraco, Pouco satisfatório, Satisfatório, Muito satisfatório, Bastante satisfatório). A última questão do nosso questionário, centra-se na influência que a existência/ou não de auditoria interna na empresa pode/ou não influenciar os honorários pagos aos auditores externos. Nesta questão optamos por uma resposta de sim/não, existindo (para quem quiser) a opção de justificar a sua resposta.

O tratamento dos dados obtidos foi efetuado através do *software* estatístico SPSS – versão 18 (*Statistical Package for the Social Sciences*).

2.3. Caracterização da amostra

A caracterização dos inquiridos baseou-se na primeira parte do nosso questionário que permitiu conhecer o perfil do inquirido atendendo à idade, habilitações literárias e à área de formação.

Tal como se pode verificar no Gráfico 1, 40% (38 indivíduos) dos inquiridos tem idades situadas entre os 25 e os 35 anos, seguindo-se 29% (28 indivíduos) entre os 36 e os 45 anos, isto é, quase 70% tem idade inferior a 45 anos.

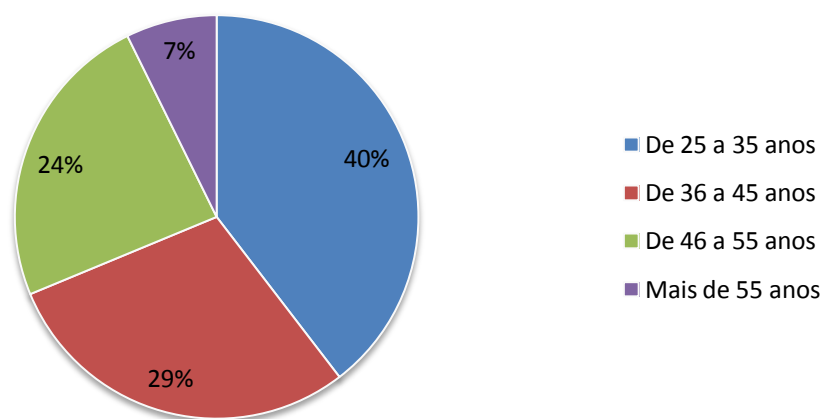


Gráfico 1: Idade dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

Relativamente às habilitações literárias, podemos verificar, através do Gráfico 2, que nenhum dos inquiridos possui o grau de doutor, e apenas dois indivíduos possuem Bacharelato. Assim, a grande maioria dos inquiridos possui Licenciatura (38%) Mestrado (29%) ou Pós-graduação (28%)

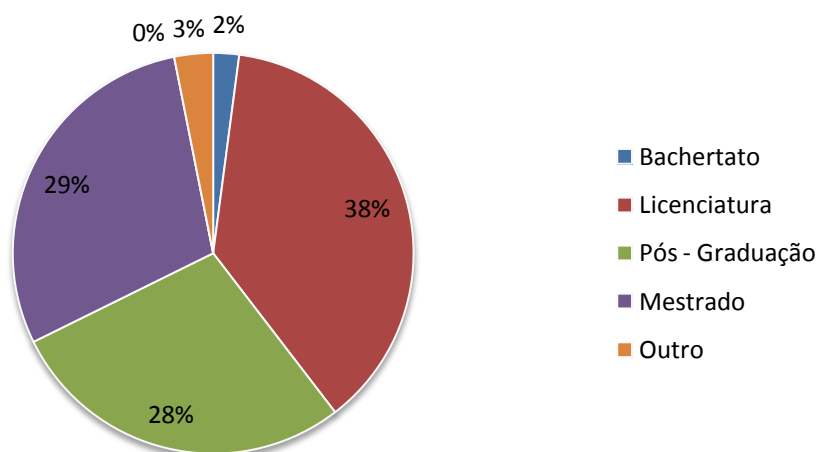


Gráfico 2: Habilitações académicas dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

Na última questão, relativa à área de formação dos inquiridos, podemos verificar, observando o Gráfico 3, que a área de formação mais frequente é a da Gestão (31 indivíduos), de seguida Economia (19 indivíduos), Auditoria (18 indivíduos) e por fim a Contabilidade (14 indivíduos).

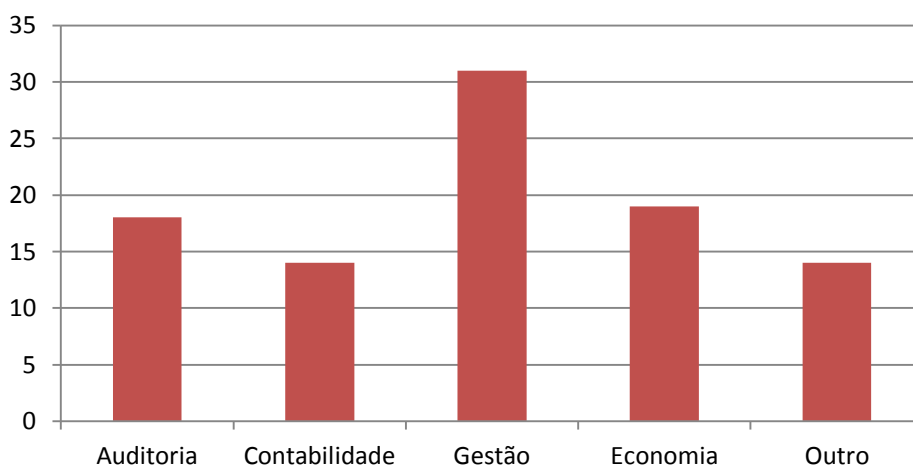


Gráfico 3: Área de formação dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

Assim, podemos concluir que maioritariamente os nossos inquiridos têm idade inferior a 45 anos, são licenciados e têm formação na área de gestão.

Na segunda parte do questionário, onde pretendemos verificar qual a caracterização da empresa onde o inquirido trabalha, efetuamos três questões que consideramos fundamentais: o volume de negócios da empresa, a sua forma jurídica e a existência/ou não de ROC (Revisor Oficial de Contas).

No que respeita ao volume de negócios da empresa, concluímos, como se pode observar no Gráfico 4, que a grande maioria dos inquiridos desempenha funções em empresas com um volume de negócios superior a 20.000.001€.

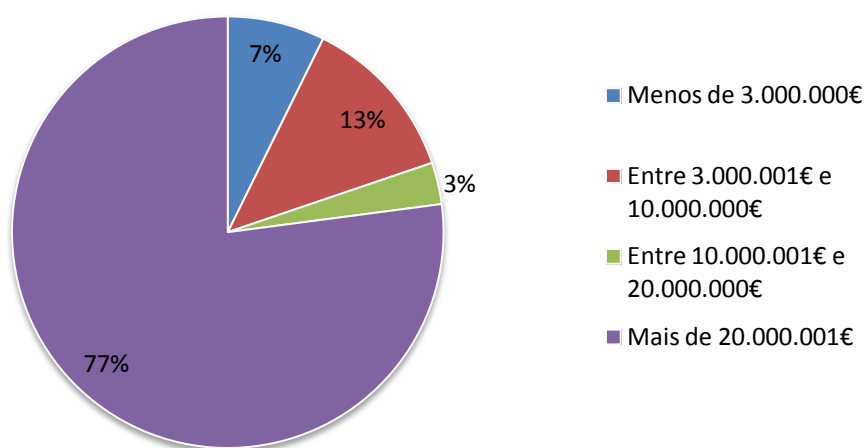


Gráfico 4: Volume de negócios

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à forma jurídica da empresa, podemos constatar pela observação do Gráfico 5, que a maioria são Sociedades Anónimas, sendo que na opção “Outras”, as que mais se salientaram foram as Entidade Públicas Empresariais (EPE) e as Cooperativas.

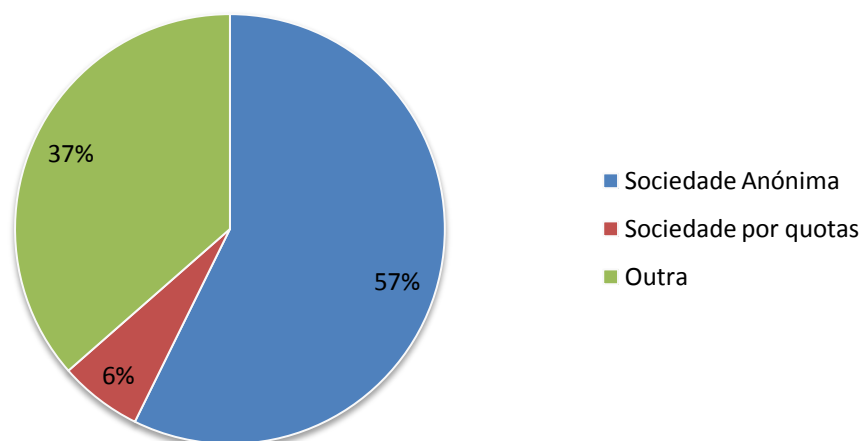


Gráfico 5: Forma jurídica das empresas

Fonte: Elaboração própria

Destes resultados concluímos que as empresas onde os inquiridos prestam serviços são maioritariamente sociedades anónimas, com um volume de negócios superior a 20.000.001€.

Por fim, na última questão da caracterização, que se centrava na existência ou não do ROC na entidade onde o auditor interno está inserido, obtivemos nove respostas negativas, tendo considerado as mesmas irrelevantes para a análise dos resultados, uma vez que através da análise das questões seguintes, podemos concluir que havia relacionamento entre o auditor interno e o externo, pelo que entendemos que se tratou de um erro por parte dos inquiridos ao seleccionar a opção de resposta.

Capítulo III – Análise dos resultados

Neste capítulo pretendemos analisar os resultados obtidos na terceira parte do nosso questionário, por forma a responder às questões secundárias apresentadas no ponto 2.1.1. e podermos concluir sobre a questão de investigação principal “O trabalho dos auditores internos é aproveitado pelos auditores externos?”. Esta terceira parte possui três focos principais, a coordenação entre o auditor interno e o externo, a frequência e tipo de informação solicitada pelo auditor interno ao externo, assim como, a importância do auditor interno na empresa, fazendo neste ponto também referência à questão dos honorários da AE.

3.1. Relacionamento entre os auditores internos e externos

Na terceira parte do nosso questionário, focamo-nos em algumas questões-chave, entre elas, a regularidade com que o auditor interno se reúne com o auditor externo ao longo do ano, se a opinião do auditor interno é tida em consideração pelo auditor externo, de que forma/regularidade existe coordenação sobre as diversas matérias, qual a opinião do auditor interno sobre a sua existência na empresa e por fim, de que forma é que os honorários dos auditores internos, deveriam ou não ser influenciados pela existência do auditor interno na empresa.

Com o propósito de verificar a frequência com que o auditor externo coordena antecipadamente o seu trabalho com o auditor interno, seleccionámos as seguintes matérias, “Oportunidade e extensão do trabalho”, “Materialidade para a execução dos testes”, “Métodos propostos para a seleção de itens”, “Tipos de documentação do trabalho executado” e “Procedimentos de revisão e de relato”.

Com o objetivo de analisar a regularidade com que o auditor externo solicita informação ao auditor interno, seleccionamos as seguintes fases do trabalho, “Levantamento e conhecimento do negócio”, “Levantamento do Sistema de Controlo Interno”, “Planeamento”, “Obtenção de prova” e “Avaliação da prova e expressão da opinião”.

Em forma de conclusão, elaboramos três questões gerais, que se centram na importância que o auditor interno pensa ter no seio da empresa, como este classifica globalmente o seu

relacionamento com o auditor externo e de que forma os honorários dos auditores externos devem ou não ser influenciados pela existência de auditor interno.

3.1.1. Coordenação entre auditores internos e externos

No que respeita à regularidade com que auditores internos e externos se reúnem podemos observar pelos Quadros 7 e 8 que existe significativa dispersão de resultados, estando a média centrada entre aqueles que se reúnem até duas vezes e os que se reúnem de três a seis vezes.

A maior percentagem para aqueles que se reúnem de três a seis vezes por ano (32,30%) e a menor para os que se reúnem mais de seis vezes no ano (16,70%).

	Frequência	Percentagem
Nenhuma vez	23	24,0
Até 2 vezes	26	27,0
De 3 a 6 vezes	31	32,3
Mais de 6 vezes	16	16,7
Total	96	100,0

Quadro 7: Análise da regularidade com que o auditor interno e o auditor externo se reúnem

Fonte: Elaboração Própria

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
Regularidade com que o auditor interno e o externo se reúnem	96	1	4	2,42	1,033

Quadro 8: Regularidade com se reúnem os auditores internos e externos

Fonte: Elaboração Própria

Assim, dada a dispersão de respostas não nos é possível responder afirmativamente à sub-questão 1 (São efetuadas reuniões entre o auditor externo e o interno no decorrer do ano?), pelo que não podemos concluir que são efetuadas regularmente reuniões entre o auditor interno e o externo.

De forma a analisar se existe coordenação entre o auditor interno e o externo, optamos por seleccionar algumas das matérias que consideramos de maior relevo, sendo estas, a oportunidade e extensão do trabalho realizado, a materialidade seleccionada para a execução dos testes necessários, a metodologia utilizada para a selecção de itens, os tipos de documentos usados e os procedimentos de revisão e relato.

Pela análise do Quadro 9, podemos verificar que as opiniões dos inquiridos não divergem muito para qualquer uma das matérias apresentadas, sendo as percentagens bastante idênticas.

Relativamente à “Oportunidade e extensão do trabalho”, a grande maioria, 52%, consideram que raramente o auditor interno coordena o seu trabalho no que se refere a esta matéria, sendo que 27% acham que é muito pouco frequente e 15% considera frequente.

Na “Materialidade para a execução de testes”, o cenário é idêntico, sendo atribuída uma percentagem de 55% aos inquiridos que consideram que a coordenação nesta matéria existe raramente, 23% considera que é pouco frequente, 17% frequente e apenas 5% considera que a coordenação existente é muito frequente.

No que se refere aos “Métodos propostos para a selecção de itens”, 60% dos inquiridos considera que esta coordenação ocorre raramente, 22% pouco frequente, 14% frequente e apenas 4% considera muito frequente, não existindo ninguém que ache que esta coordenação é permanente.

A coordenação entre o auditor interno e o externo, relativamente ao “Tipo de documentação do trabalho executado”, é novamente de percentagens idênticas às das anteriores matérias, sendo que 57% considera que esta coordenação existe raramente, 21% considera que é pouco frequente, 16% considera frequente e 6% muito frequente.

Por fim, e no que se refere aos “Procedimentos de revisão e de relato”, no global existe uma ligeira diferença em relação às matérias anteriores, considerando 39% dos inquiridos que nesta matéria a coordenação é rara, 24% que é pouco frequente, 25% que é frequente, 11% que é muito frequente e 1% que a coordenação é permanente.

	Raramente	Pouco frequente	Frequente	Muito frequente	Permanentemente	Total
Oportunidade e extensão do trabalho	52%	27%	15%	6%	0%	100%
Materialidade para a execução dos testes	55%	23%	17%	5%	0%	100%
Métodos propostos para a seleção de itens	60%	22%	14%	4%	0%	100%
Tipos de documentação do trabalho executado	57%	21%	16%	6%	0%	100%
Procedimentos de revisão e de relato	39%	24%	25%	11%	1%	100%

Quadro 9: Análise percentual da coordenação entre o auditor interno e o auditor externo

Fonte: Elaboração própria

Como podemos confirmar pela análise do Quadro 10, a média encontrada para cada uma das matérias é bastante semelhante, estando as respostas concentradas no “raramente” e no “pouco frequente”, como já tínhamos concluído com o relato detalhado do quadro anterior.

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio
Oportunidade e extensão do trabalho	96	1	4	1,75	,929
Materialidade para a execução dos testes	96	1	4	1,72	,926
Métodos propostos para a seleção de itens	96	1	4	1,61	,875
Tipo de documentação do trabalho executado	96	1	5	1,80	1,042

Quadro 10: Análise descritiva da cooperação entre o auditor interno e o auditor externo

Fonte: Elaboração Própria

Como podemos verificar pelos Quadros 9 e 10, a resposta à sub-questão 4 (O auditor externo coordena antecipadamente com o auditor interno matérias de elevada importância?) é negativa, pelo que concluímos que não existe coordenação antecipada entre o auditor interno e o externo.

3.1.2. Frequência e tipo de informação solicitada

Os Quadros 11 e 12 mostram que não é muito frequente a solicitação de informação por parte do auditor externo ao interno, não sendo também as sugestões deste tidas em consideração na grande maioria das vezes. A percentagem de inquiridos que responde que raramente a informação é solicitada por parte do auditor externo é de 27,1%, existindo uma

percentagem muito baixa para os inquiridos que consideram que a opinião/informação é solicitada de forma muito frequente.

Com as respostas evidenciadas nos quadros seguintes, Quadro 11 e 12, podemos concluir que as respostas às sub-questões 2 e 3 (O auditor externo solicita informação ao auditor interno?/As ideias/opiniões do auditor interno são tidas em atenção pelo auditor externo?) é negativa, uma vez que mais de 50% das respostas dos auditores internos em relação à regularidade com que o auditor externo lhe solicita informação se centram nas opções “raramente” e “pouco frequente” e na questão da sua opinião ser tida em consideração 49% das respostas também dizem respeito às opções “raramente” e “pouco frequente”.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
Raramente	26	27,1	27,1
Pouco frequente	25	26,0	53,1
Frequente	25	26,0	79,2
Muito frequente	16	16,7	95,8
Permanentemente	4	4,2	100,0
Total	96	100,0	

Quadro 11: Análise estatística da regularidade com que o auditor externo solicita informação ao auditor interno

Fonte: Elaboração Própria

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
Raramente	24	25,0	25,0
Pouco frequente	23	24,0	49,0
Frequente	29	30,1	79,1
Muito frequente	16	16,7	95,8
Permanentemente	4	4,2	100,0
Total	96	100,0	

Quadro 12: Análise estatística da regularidade com que a opinião do auditor interno é tida em consideração pelo auditor externo

Fonte: Elaboração Própria

Para a análise da regularidade com que a informação é solicitada ao auditor interno, nas diferentes fases do trabalho do auditor externo, considerámos as fases de levantamento e conhecimento do negócio, o levantamento do SCI existente, o planeamento, a obtenção de prova e, por último, a avaliação prova e a expressão da opinião final.

Tal como podemos ver no Quadro13, os resultados são pouco divergentes de fase para fase, no que respeita à regularidade com que o auditor externo solicita informação ao auditor interno no decorrer do seu trabalho. Na primeira fase, que se centra no “Levantamento e conhecimento do negócio”, 39% dos inquiridos considera que raramente lhe é solicitada informação, 24% consideram pouco frequentemente, 25% frequentemente, 11% muito frequentemente e apenas 1% considera que esta informação é solicitada permanentemente.

Relativamente ao “Levantamento do Sistema de Controlo Interno”, 31% dos inquiridos considera que raramente lhe é solicitada informação, 21% consideram pouco frequentemente, 27% frequentemente, 18% muito frequentemente e apenas 3% permanentemente.

Na fase do “Planeamento” e da “Obtenção da prova”, as respostas foram bastante idênticas, centrando-se a maioria dos inqueridos na opção “raramente” e existindo um equilíbrio entre as respostas “pouco frequente” e “frequente”.

Por fim, na última fase, “Avaliação da prova e expressão da opinião”, os resultados não foram muito diferentes, existindo uma ligeira subida no número de inquiridos que considera que a informação é frequentemente solicitada.

	Raramente	Pouco frequente	Frequente	Muito frequente	Permanentemente	Total
Levantamento e conhecimento do negócio	39%	24%	25%	11%	1%	100%
Levantamento do Sistema de Controlo Interno	31%	21%	27%	18%	3%	100%
Planeamento	46%	23%	22%	9%	0%	100%
Obtenção de prova	46%	17%	18%	18%	2%	100%
Avaliação da prova e expressão da opinião	49%	18%	21%	13%	0%	100%

Quadro 13: Análise percentual da informação solicitada pelo auditor externo nas diversas fases do seu trabalho

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 14 e o Gráfico 6, reforçam os resultados descritos anteriormente, dado que podemos observar que a média destas perguntas também é muito idêntica, centrando-se as respostas entre o “raramente”, “pouco frequente” e “frequente”.

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio
Levantamento do conhecimento do negócio	96	1	5	2,10	1,090
Levantamento do sistema de controlo interno	96	1	5	2,39	1,200
Planeamento	96	1	4	1,95	1,030
Obtenção de prova	96	1	5	2,15	1,256
Avaliação da prova e expressão da opinião	96	1	4	1,97	1,100

Quadro 14: Análise descritiva da informação solicitada ao auditor interno nas diferentes fases do trabalho do auditor externo

Fonte: Elaboração Própria

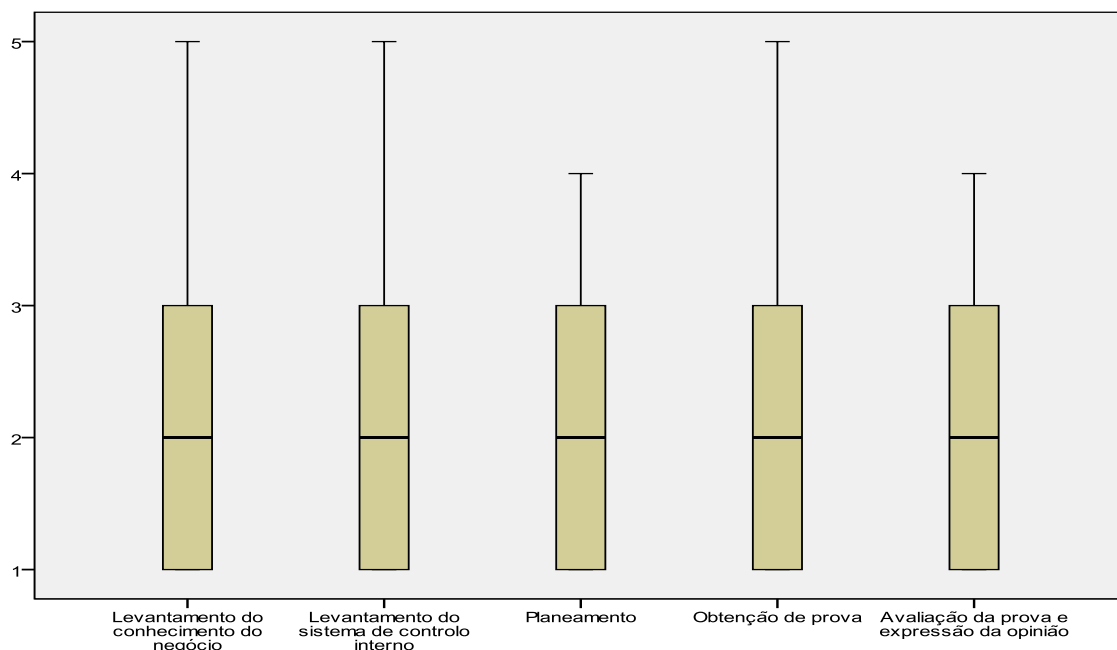


Gráfico 6: Distribuição da informação solicitada aquando das fases do trabalho do auditor externo

Fonte: Elaboração Própria

Tal como na questão anterior, e pela análise dos Quadros 13 e 14 e do Gráfico 6, a resposta à sub-questão 5 (O auditor interno é tido em consideração pelo auditor externo em alguma das fases do seu trabalho?) também é negativa, não existindo evidência de que a informação é solicitada aos auditores internos aquando das diferentes fases do trabalho do auditor externo.

3.1.3. Importância do auditor interno na empresa e para a AE

Com o objetivo de percebermos a opinião do auditor interno relativamente à sua presença na empresa, questionamos aos auditores internos sobre qual a importância que estes acham que têm dentro da empresa, variando as respostas dentro de uma escala que vai do máximo “Extremamente importante” ao mínimo “Muito pouco importante”.

Após a análise do quadro 15 e do gráfico 7, podemos concluir que a grande maioria dos inquiridos acha que a presença do auditor interno no seio da empresa é “muito importante” (39,3%), ou “extremamente importante” (28%), 26,2% considera “importante” e uma pequena minoria acha que a existência de um auditor interno é pouco importante ou mesmo muito pouco importante (4,7% e 1,8% respetivamente).

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
Muito pouco importante	3	1,8	1,8
Pouco importante	8	4,7	6,5
Importante	44	26,2	32,7
Muito importante	66	39,3	72,0
Extremamente importante	47	28,0	100,0
Total	168	100,0	

Quadro 15: Análise da importância do auditor interno na empresa

Fonte: Elaboração Própria

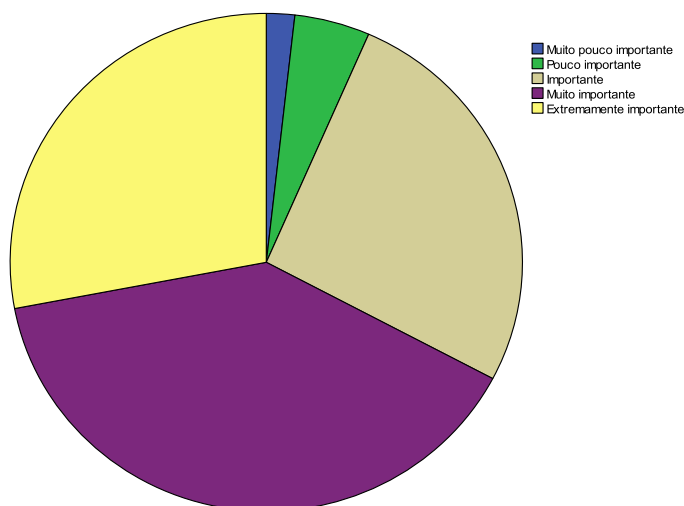


Gráfico 7: Importância do auditor interno na empresa

Fonte: SPSS

No que respeita ao relacionamento entre o auditor interno e o externo, como podemos ver pela análise do Quadro 16 e do gráfico 8, as respostas são bastante divergentes, existindo uma maior percentagem de inquiridos (34,5%) que consideram que o seu relacionamento com o auditor externo é satisfatório, sendo que cerca de 36,9% consideram-na mais do que satisfatória. No entanto, cerca de 28,6% consideram este relacionamento pouco satisfatório ou fraco.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
Fraco	20	11,9	11,9
Pouco satisfatório	28	16,7	28,6
Satisfatório	58	34,5	63,1
Muito satisfatório	37	22,0	85,1
Bastante satisfatório	25	14,9	100,0
Total	168	100,0	

Quadro 16: Análise do relacionamento entre o auditor interno e o auditor externo

Fonte: Elaboração Própria

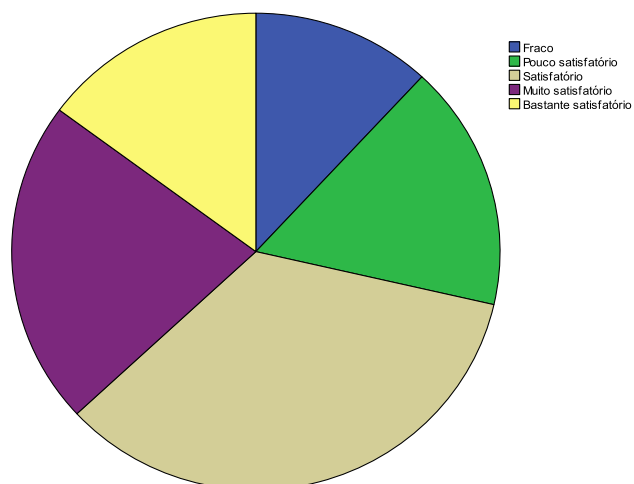


Gráfico 8: Relacionamento entre o auditor interno e o auditor externo

Fonte: Elaboração Própria

Concluindo, a análise do inquérito, analisamos a questão dos honorários dos auditores externos, ou seja, pretendemos através de uma resposta sim/não saber até que ponto o auditor interno acha que a sua presença na empresa deve ou não influenciar os honorários pagos aos auditores externos. Nesta questão deixamos também lugar a uma resposta aberta opcional, por forma a justificar a escolha efetuada.

Na resposta fechada à pergunta, tal como podemos ver pelo Quadro 17 e pelo gráfico 9, a percentagem de inquiridos que considera que os honorários devem ser influenciados é praticamente igual aos que acham o contrário, tendo a resposta “sim” uma percentagem de 48,8% e a resposta “não” de 51,2%.

	Frequência	Percentagem	Percentagem acumulada
Sim	82	48,8	48,8
Não	86	51,2	100,0
Total	168	100,0	

Quadro 17: Análise da influência da existência do auditor interno nos honorários do auditor externo

Fonte: Elaboração Própria

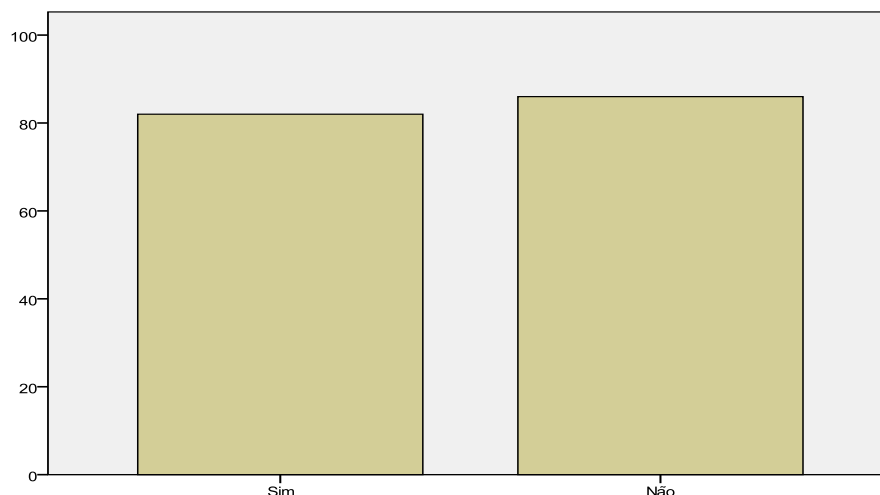


Gráfico 9: Influência da existência do auditor interno nos honorários do auditor externo

Fonte: Elaboração Própria

Na resposta aberta a questão podemos verificar que quem respondeu que os honorários dos auditores externos devem ser influenciados, baseia-se essencialmente no facto de achar que existindo um auditor interno o trabalho já fica muito adiantado para o auditor externo e no facto de achar que com o trabalho realizado pelo auditor interno, a auditoria no final é mais verdadeira e fiável.

Quem respondeu que não acha que os honorários devem ser alterados mediante a existência ou não do auditor interno, fá-lo por achar que os trabalhos desempenhados por ambos são distintos e por achar que a responsabilidade do auditor externo é sempre a mesma, logo quer exista auditor interno quer não exista, o dever do auditor externo é o mesmo.

Assim, vemos que não existe um equilíbrio entre os que consideram que as duas auditorias são substitutas e os que consideram que se complementam.

3.2. Resposta à questão principal

Através dos resultados indicados no ponto anterior, podemos responder objetivamente a cada uma das sub-questões formuladas anteriormente e por conseguinte à questão principal “O trabalho dos auditores internos é aproveitado pelos auditores externos?”.

Na questão sobre a regularidade das reuniões efetuadas entre os auditores internos e externos durante o decorrer do ano, podemos concluir que os auditores externos não se reúnem regularmente com o auditor interno.

Relativamente ao facto do auditor externo solicitar informação ao auditor interno e da opinião deste ser tida em consideração, verificamos que o auditor externo na maioria das vezes não solicita informação ao auditor interno, nem a sua opinião tem impacto na sua avaliação.

No que respeita à coordenação entre o auditor interno e o externo nas diferentes matérias, nomeadamente na oportunidade e extensão do trabalho realizado, materialidade seleccionada para a execução dos testes necessários, metodologia utilizada para a seleção de itens, tipos de documentos usados e os procedimentos de revisão e relato, podemos concluir que não existe coordenação entre o auditor interno e o externo nestas matérias.

Na questão que se centra no facto do auditor interno ser tido em consideração pelo auditor externo nas diferentes fases do seu trabalho, verificamos que não é solicitada frequentemente informação ao auditor interno pelo auditor externo nas diferentes fases do seu trabalho, pelo que este não é tido em consideração.

Nas perguntas gerais sobre a importância do auditor interno na empresa e no seu relacionamento profissional com o auditor externo, podemos concluir que o auditor interno é importante na empresa e que o seu relacionamento com o auditor externo, pode ser considerado como sendo no geral bom.

Após a análise de todas estas sub-questões, podemos constatar que na sua maior parte são de resposta negativa, o que nos leva a concluir que nem o trabalho, nem a opinião dos auditores internos estão a ser aproveitadas pelos auditores externos, facto que torna o trabalho realizado por este mais difícil e demorado. Estes resultados demonstram, que as normas existentes não estão a ser seguidas.

Conclusão

Com o evoluir da economia, tem sido cada vez mais imprescindível a disponibilização de informação de confiança por parte das empresas, motivo pelo qual o auditor interno tem vindo cada vez mais a ser tido em consideração, visto desempenhar um papel deveras importante no cumprimento da transparência da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras, sendo-lhe atribuída uma grande responsabilidade social.

Podemos verificar que o ideal seria que existisse coordenação entre os auditores internos e os externos, para que as empresas que possuem ambos os profissionais pudessem desenvolver as suas atividades com mais rigor e viabilidade, gerando desta forma informação mais fiável à tomada de decisão, tanto para a empresa, como para os utilizadores externos da informação, nomeadamente os investidores.

Após a realização deste estudo podemos concluir que esta coordenação ainda está aquém do que seria o ideal. Ou seja, os auditores internos após questionados sobre a efetiva coordenação que têm com os auditores externos nas diferentes fases do seu trabalho, nomeadamente na oportunidade e extensão da prova, na materialidade para a execução dos testes, nos métodos de seleção de itens, na documentação e nos procedimentos de revisão e relato, são de opinião que em qualquer uma destas etapas a coordenação existente é praticamente nula ou pouco frequente, sendo poucos os inquiridos que opinam de forma distinta.

Relativamente à troca de informação entre ambos, nomeadamente no levantamento e conhecimento do negócio, na análise do SCI, no planeamento, na obtenção e avaliação de prova, as opiniões não divergem muito, ou seja, os auditores internos na generalidade são de opinião que esta troca de informação é rara, pouco frequente e frequente.

Contudo, nas perguntas gerais, sobre a importância que o auditor interno tem no seio da organização e do seu relacionamento profissional com os auditores externos, os inquiridos acham que a presença do auditor interno na empresa é fundamental e consideram o relacionamento com o auditor externo na grande maioria das vezes, pelo menos satisfatório. Estes resultados são de alguma forma contraditórios com os anteriores, podendo ser indicativos de que, no geral, os auditores internos consideram que o seu papel na empresa é diferente do papel do auditor externo, assumindo que os seus trabalhos se complementam.

Por fim, na questão sobre os honorários dos auditores externos, a opinião dos auditores internos não é muito consensual, ou seja, é muito aproximada a percentagem de inquiridos que acha que os honorários destes devem diminuir perante a presença do auditor interno na organização, dos que acham o contrário, estando em maioria os que acham que estes não devem ser inferiores.

Assim, entendemos que seria interessante no futuro explorar mais esta questão da complementaridade dos dois tipos de auditoria realizando um estudo para apurar esta perspectiva quer na ótica dos auditores internos, quer na ótica dos externos e dos órgãos de gestão das empresas.

Bibliografia

Almeida, M. C., “Auditoria: Um curso moderno e completo”, São Paulo, 5ª ed., Atlas, 1996.

Brody, R. G., S. P. Golen, e P. M. J. Reckers. "An Empirical Investigation of the Interface between Internal and External Auditors." *Accounting and Business Research* 28, n.º 3 (1998), pp. 160-71.

Burch, S., “Building an Internal Audit Function”, *Internal Auditor* 68, n.º1 (2011), pp. 46-51.

Costa, C. Baptista, “Auditoria Financeira – teoria e prática”, Editora Rei dos Livros, 7ª ed., 2000.

Felix Jr, William L., Audrey A. Gramling, and Mario J. Maletta. "The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution." *Journal of Accounting Research* 39, n.º 3 (2001), pp. 513-34.

Franco, Dellú; Reis, Gonçalves. “O papel da Auditoria Interna nas empresas” Disponível em http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2004/trabalhos/inic/pdf/IC6-106.pdf (15 de Julho de 2013).

Franco, Hilário; Marra, Ernesto, “Auditoria Contábil”, São Paulo, 3ª ed.,Atlas, 2000.

Furtado, Daiani. “Auditoria Interna e Suas Vantagens. Disponível em ” <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/auditoria-interna-e-suas-vantagens/30910>” (7 de Julho de 2013).

Golden, W. E. “Communication Barries Between Internal and External Auditors”, *ABEA Journal*, v. 27, (2008), pp. 35 – 44.

Goodwin-Stewart, Jenny, and Pamela Kent. "Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit.", *Accounting & Finance* 46, n.º 3 (2006), pp. 387-404.

ISA 200 (2009), International Standard on Auditing, “Objetivos gerais do Auditor Independente e condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria”, Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 315 (2009), International Standard on Auditing, “Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente”, Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 610 (2009), International Standard on Auditing, “Usar o trabalho dos auditores internos”, Manual do Revisor Oficial de Contas.

Lois, M., Stewart, J., “External Auditors’ reliance on Internal Auditing: further evidence”, *Managerial Auditing Journal* 26, n.º6 (2011), pp. 464-481.

Maia, Silvia; Silva Ribeiro; Duenas, Rodrigo; Almeida, Plaza; Marcondes, Sérgio; Ching, Hong Yuh. “Contribuição do Sistema de Controlo Interno para a excelência corporativa”.

Marques, Madeira, “Auditoria e Gestão”, Editorial Presença, 1ª ed., 1997.

Martins, Isabel e Moraes, Georgina “Auditoria Interna – função e processo”, Áreas Editora, 3ª ed.; Lisboa, 2007.

Nascimento, A “Auditoria interna e externa – uma abordagem metodológica”, *Contab. Vista & Revista*, vol. 8, nº1 (1997), pp. 17 – 25.

Olbert, Janet L. "Discovering Opportunities for a New Working Relationship between Internal & External Auditors." [In English]. *The National Public Accountant* 38, n.º 1 (1993), pp. 40-40.

PR nº2050-1 – Coordenação, IPAI.

Peacock, E.; Perfrey, S., “How internal auditors view the external audit?”, *The Internal Auditor*, June n.º 46 (1989), pp. 48-55.

Pereira, A., “Guia prático de utilização do SPSS”, 2008.

Pinheiro L. Joaquim “Auditoria Interna – manual prático para Auditoria Internos”; Editora Reis dos Livros; Lisboa, 2008.

Reis, J. V. “Revisão e auditoria às contas: intervenção do bastonário”, Almedina, Coimbra 2008.

SAS nº65 – “*Coordination between internal and external auditors*”, EUA.

Scheider, A. “The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing”, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, v. 13, n.º 4 (2009), pp. 40-53.

Suwaidan, M., “External auditors’ reliance on internal auditors and its impact in audit fees”, *Management Auditing Journal*, vol. 25, n.º 6 (2010), pp. 509-525.

Valderrama José; “Teoría y práctica de la auditoría I – concepto y metodología”, Ediciones Pirámide, 3ª ed, 2006.

Anexos

Questionário

"O impacto da Auditoria Interna na Auditoria Externa"

O presente questionário realiza-se no âmbito de uma dissertação de Mestrado em Contabilidade do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro (ISCA-UA) realizada por Teresa Matos da Silva sob a orientação da Doutora Helena Inácio e do Doutor João Sousa, tendo como propósito verificar, na óptica do Auditor interno, o possível impacto que a existência de auditoria interna na empresa pode ter no trabalho desenvolvido pelo Auditor Externo. Para esse fim agradecemos que o questionário seja respondido por Auditores Internos ou pessoas com funções similares. É garantida a confidencialidade da informação fornecida, que irá ser utilizada exclusivamente, para a investigação académica que se pretende realizar no âmbito da referida dissertação. A sua colaboração é fundamental para a realização do estudo que se pretende desenvolver, na certeza de que os resultados a obter poderão contribuir para a melhoria da prática de auditoria.

Contactos: Teresa Silva, matos.silva@ua.pt, tel. 917530986

** Required*

Perfil do inquirido

Idade: *

- ☐ De 25 a 35 anos
- ☐ De 36 a 45 anos
- ☐ De 46 a 55 anos
- ☐ Mais de 55 anos

Habilitações Académicas: *

- ☐ Bachelato
- ☐ Licenciatura
- ☐ Pós-graduação
- ☐ Mestrado
- ☐ Doutoramento
- ☐ Other:

Área de formação: *

- ☐ Auditoria
- ☐ Contabilidade

- ☐ Gestão
☐ Economia
☐ Other:

Caracterização da empresa onde trabalha

Volume de negócios da empresa: *
 (tendo em conta o ano de 2011)

- ☐ Menos de 3.000.000€
☐ Entre 3.000.000€ e 10.000.000€
☐ Entre 10.000.000€ e 20.000.000€
☐ Mais de 20.000.000€

Forma jurídica da empresa: *

- ☐ Sociedade Anónima
☐ Sociedade por Quotas
☐ Other:

A empresa tem Revisor Oficial de Contas: *

- ☐ Sim
☐ Não

Relacionamento entre o Auditor Externo e o Auditor Interno

Quantas vezes se reúne ao longo do ano com o Auditor Externo? *

- ☐ Nenhuma vez
☐ Até 2 vezes
☐ De 3 a 6 vezes
☐ Mais de 6 vezes

Utilizando a seguinte escala, exprima a sua opinião sobre cada um dos aspectos abaixo indicados. *

	Raramente	Pouco frequente	Frequente	Muito frequente	Permanentemente
O Auditor Externo solicita-lhe informação/dados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Quando efectua sugestões, estas são tidas em consideração pelo Auditor Externo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
--	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Assinale a frequência com que o Auditor externo coordena antecipadamente consigo as seguintes matérias: *

	Raramente	Pouco frequente	Frequente	Muito frequente	Permanentemente
Oportunidade e extensão do trabalho	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Materialidade para a execução dos testes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Métodos propostos para a selecção de itens	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tipo de documentação do trabalho executado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Procedimentos de revisão e de relato	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Indique a frequência com que o Auditor Externo lhe solicita informação para cada uma das seguintes fases do seu trabalho: *

	Raramente	Pouco frequente	Frequente	Muito frequente	Permanentemente
Levantamento do conhecimento do negócio	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Levantamento do sistema de controlo interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Planeamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Obtenção de prova	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação da prova e expressão da opinião	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Na sua opinião, qual a importância que o Auditor interno tem na empresa? *

	Muito pouco importante	Pouco importante	Importante	Muito importante	Extremamente importante
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Como classifica o seu relacionamento profissional com o Auditor Externo? *

	Fraco	Pouco satisfatório	Satisfatório	Muito satisfatório	Bastante satisfatório
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

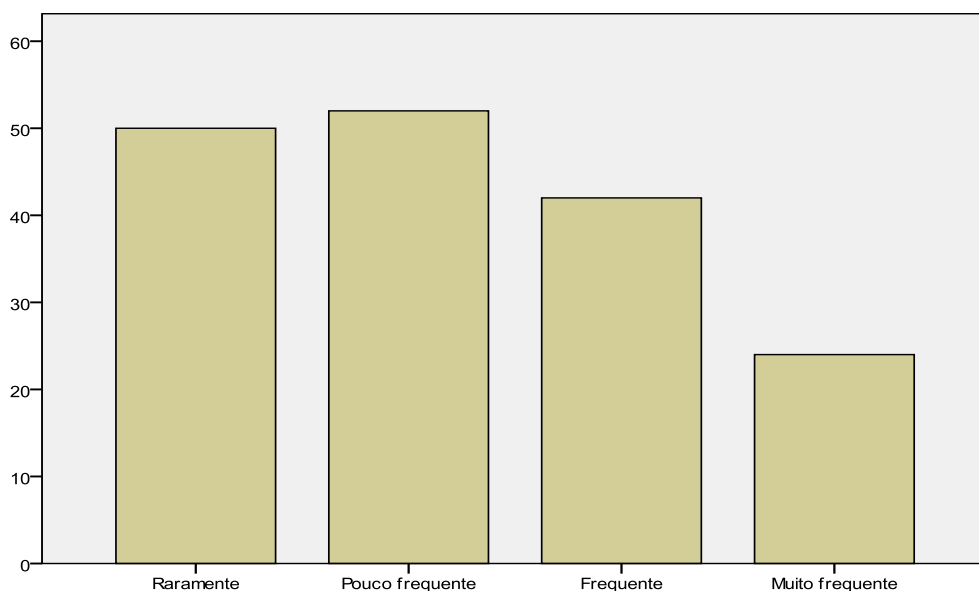
Na sua opinião, os honorários pagos aos Auditores Externos deveriam ser inferiores quando existe um Auditor Interno na empresa? *

- ☐ Sim
- ☐ Não

Porquê?

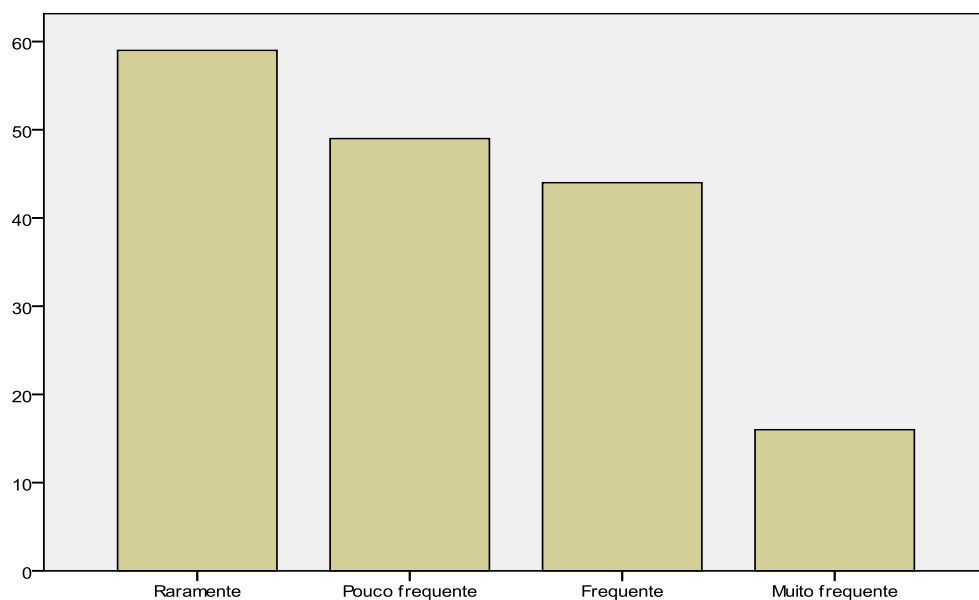
Gráficos/quadros do programa SPSS

- O auditor externo coordena antecipadamente com o auditor interno as diversas matérias?



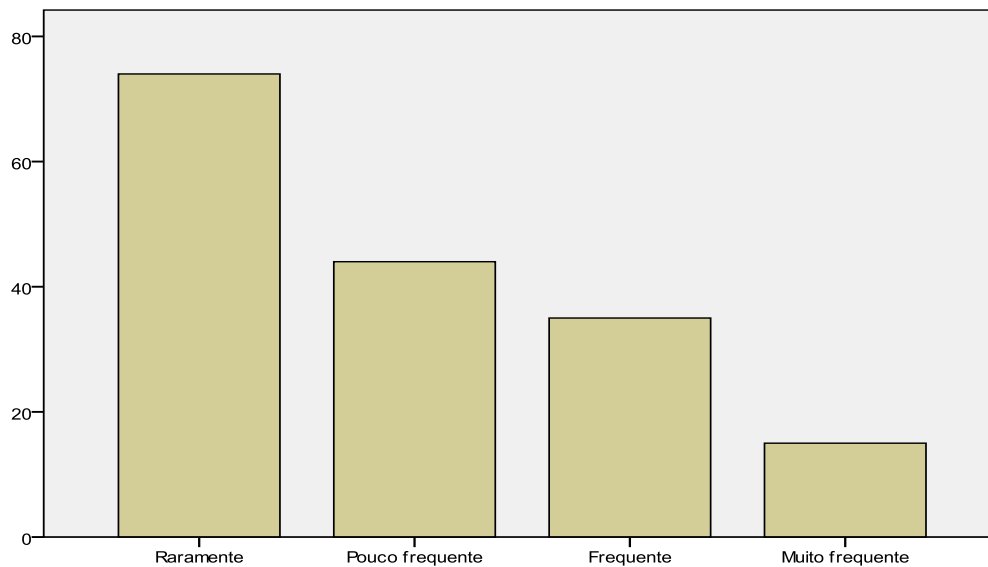
Anexos - Gráfico 1: Coordenação antecipada na oportunidade e extensão do trabalho

Fonte: SPSS



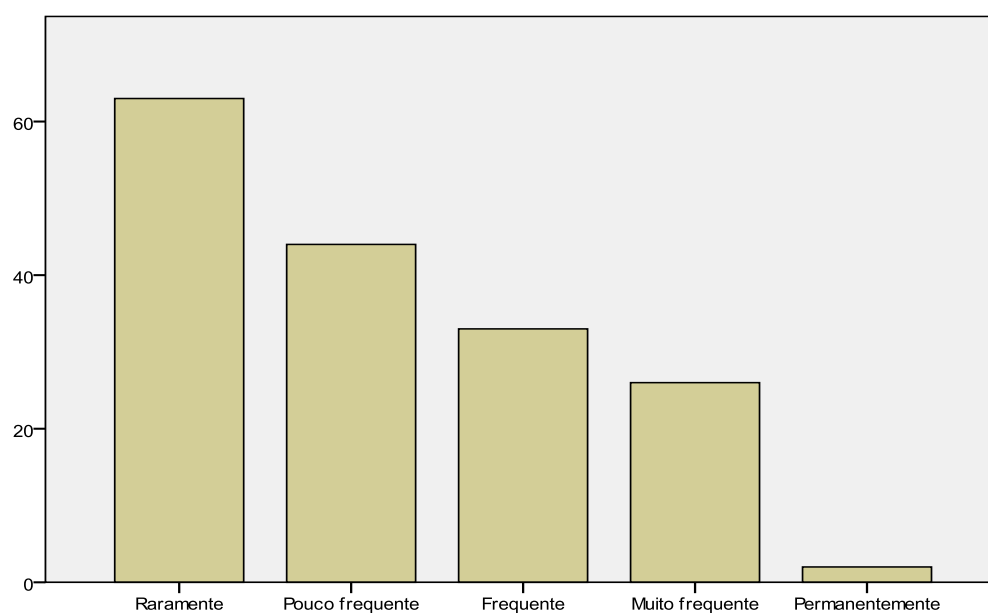
Anexos - Gráfico 2: Coordenação antecipada na materialidade para a execução dos testes

Fonte: SPSS



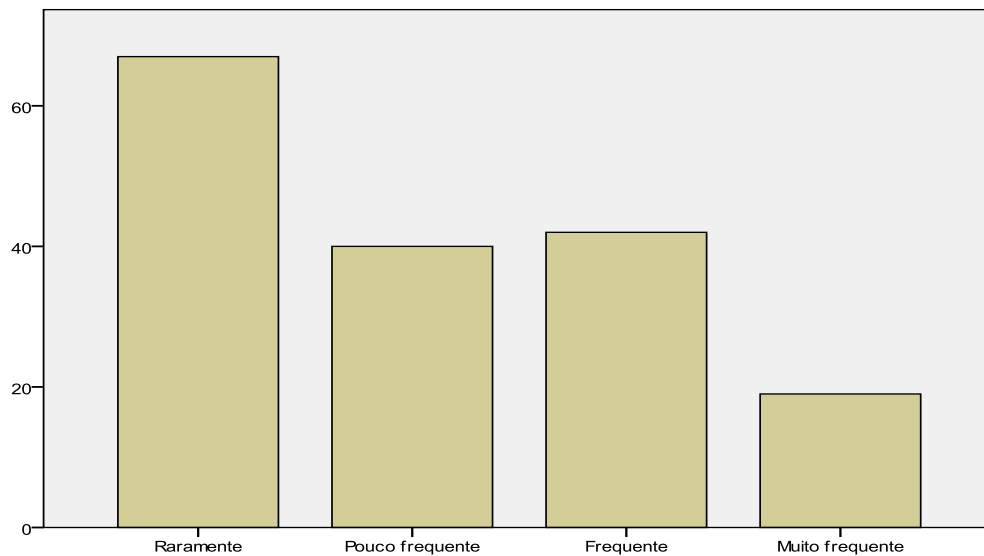
Anexos - Gráfico 3: Coordenação antecipada nos métodos propostos para a seleção de itens

Fonte: SPSS



Anexos - Gráfico 4: Coordenação antecipada no tipo de documentação do trabalho executado

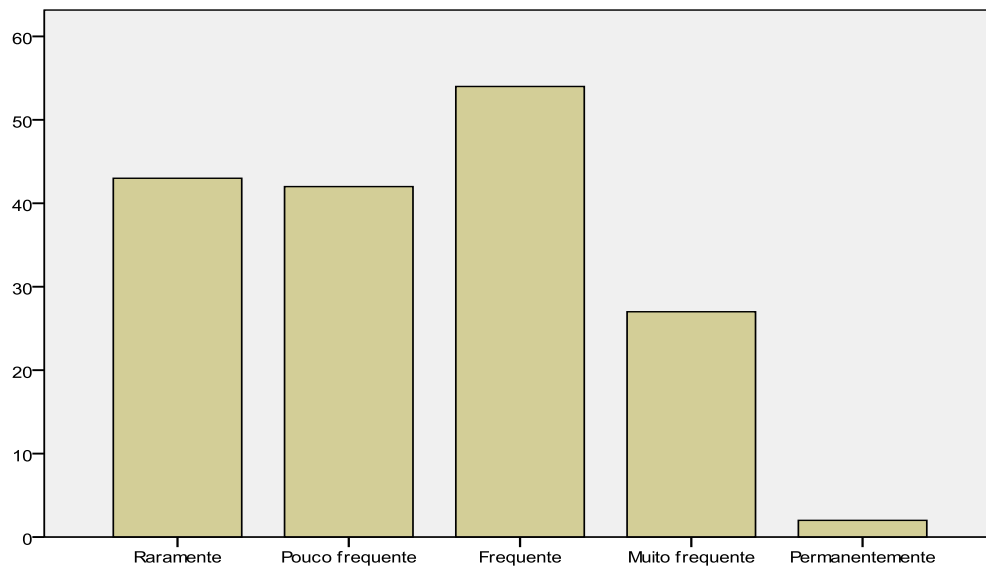
Fonte: SPSS



Anexos - Gráfico 5: Coordenação antecipada nos procedimentos de revisão e de relato

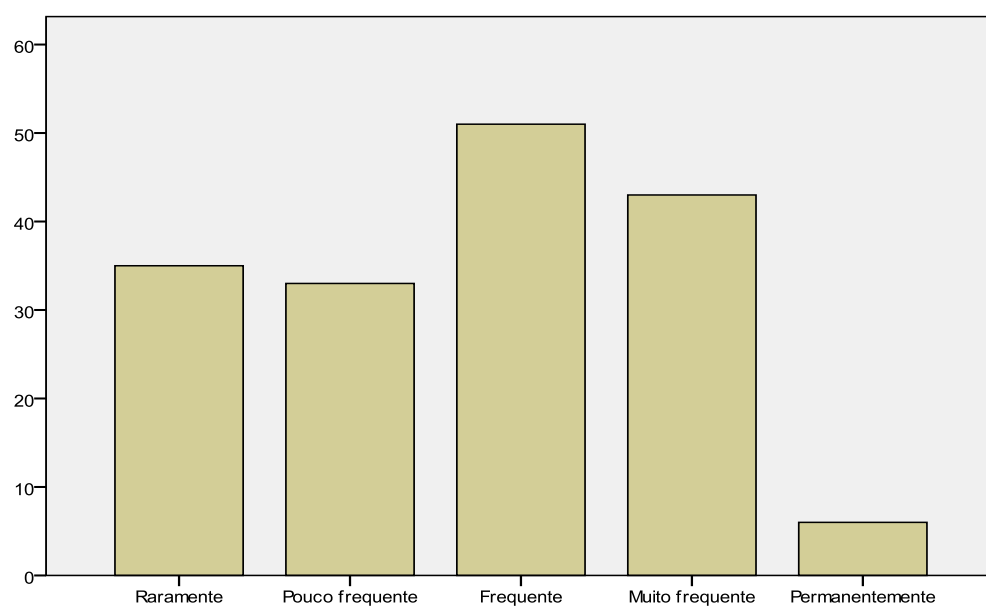
Fonte: SPSS

- O auditor externo solicita informação ao auditor interno nas diferentes fases do seu trabalho?



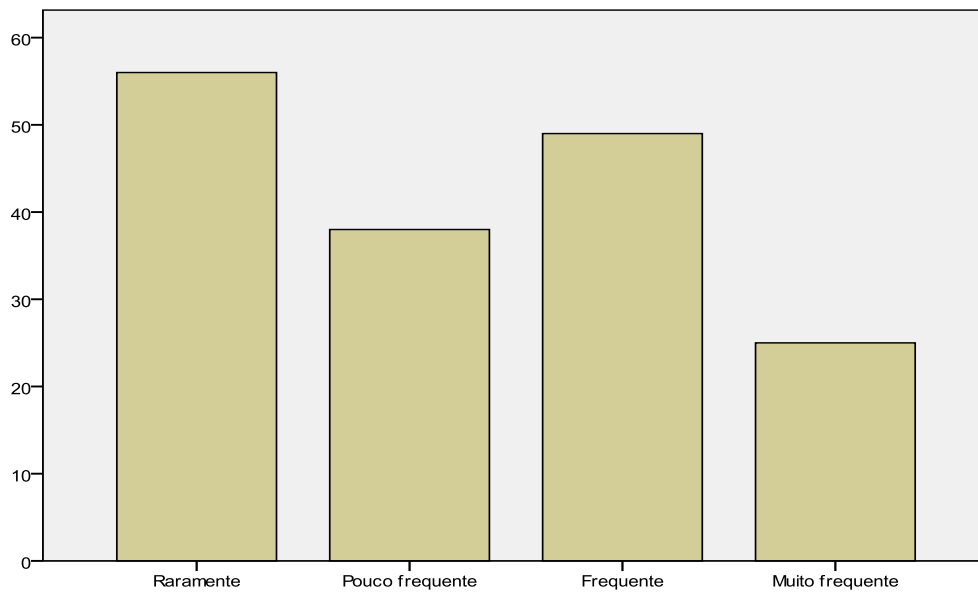
Anexos - Gráfico 6: Informação solicitada no levantamento e conhecimento do negócio

Fonte: SPSS



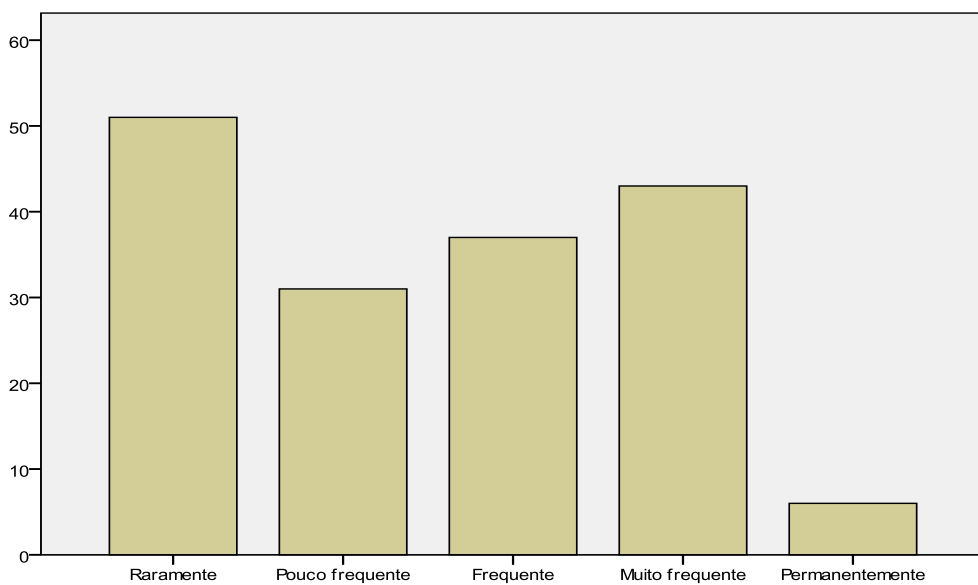
Anexos - Gráfico 7: Informação solicitada no levantamento do Sistema de Controlo Interno

Fonte: SPSS



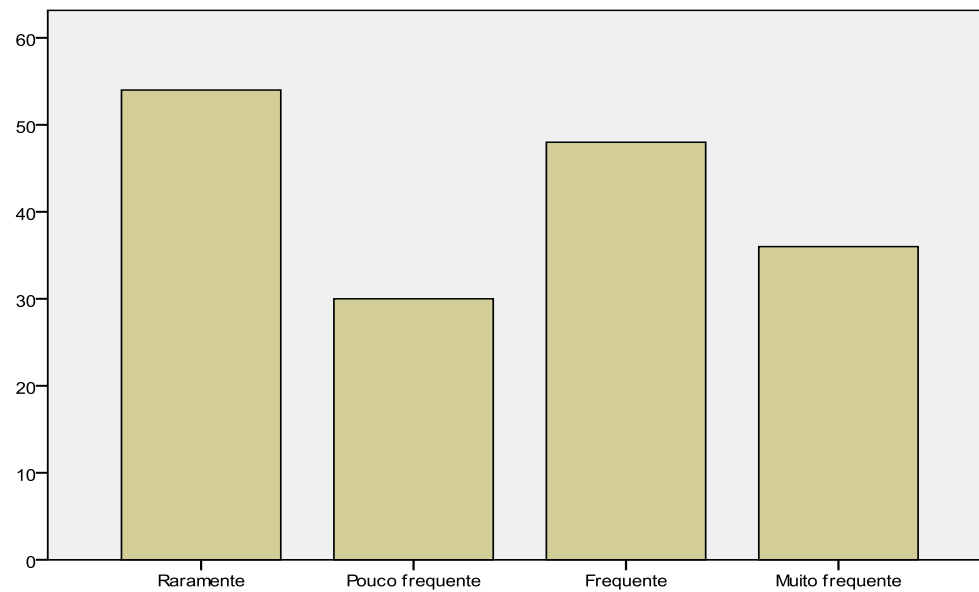
Anexos - Gráfico 8: Informação solicitada no planeamento do trabalho

Fonte: SPSS



Anexos - Gráfico 9: Informação solicitada na obtenção de prova

Fonte: SPSS



Anexos - Gráfico 10: Informação solicitada na avaliação da prova e expressão de opinião

Fonte: SPSS